

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



الجامعة الإسلامية - غزة  
عمادة الدراسات العليا  
كلية التجارة - قسم المحاسبة والتمويل

# "العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدقي الحسابات القانونيين في فلسطين"

(دراسة حالة مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة)

## "Factors Affecting The Quality Of Auditing From The External Auditor's Point Of View In Palestine"

إعداد الطالب

إياد حسن حسين أبو هين

إشراف الدكتور

يوسف محمود جربوع

أستاذ مراجعة الحسابات المشارك

قدمت هذه الرسالة إستكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير  
في المحاسبة والتمويل من كلية التجارة بالجامعة الإسلامية - غزة

(2005م - 1426هـ)

**بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ**

**يرفع الله الذين آمنوا منكم  
والذين أوتوا العلم درجات والله  
بما تعملون خبير**

**صدق الله العظيم**

**المجادلة (آية 11)**

## الاهداء الجهداء

إلى الأيدي المتوضئة التي علمتني وربتني

**إلى أمي وأبي**

**إلى إخواني الأوفياء** والذين كانوا دوماً لي

القدوة الحسنة، والمثل الأعلى

**إلى زوجتي وأبنائي** الذين شاركوني في

السراء والضراء

# إيكم جميعاً أهدي باكورة عملي هذا

## شكر وتقدير

الشكر أولاً **لله عز وجل** على ما رزقني به من نعمة، وعلى أن أعانني على إنجاز هذا البحث وشملي بتوفيقه وعنايته.

ويسعدني في هذا المقام، وبعد التوصل إلى هذا الإنجاز أن أتقدم بجزيل الشكر، وعظيم التقدير لكل من ساهم في إنجاز هذا البحث وإخراجه إلى حيز الوجود.

وأخص بالذكر **الدكتور/يوسف محمود جربوع** والذي تفضل بالإشراف على هذا البحث، ولم يدخر جهداً إلا وقدمه فله مني جزيل الشكر والتقدير.

كما وأتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى **أعضاء لجنة المناقشة** على تفضلهم وقبولهم لمناقشة هذا البحث وإبرازه بشكله العلمي المناسب.

وشكري الجزيل إلى الأخ **الحاسب/وليد محمد شويديج** على مجهوداته الطيبة في

تنسيق البحث وطباعته فله مني كل الشكر والتقدير .

## **والله ولي التوفيق**

## **الباحث**

بسم الله الرحمن الرحيم

## **ملخص الدراسة**

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات في فلسطين، وتحديد الأهمية النسبية لكل عنصر، والخروج بنتائج وتوصيات تساهم في رفع وتطوير أداء مكاتب المراجعة في فلسطين، مع تقديم بعض الإرشادات للجمعيات والمؤسسات المنظمة للمهنة، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة فقد تم مراجعة الدراسات السابقة والمادة النظرية المتعلقة بالموضوع، وصياغة بعض الفرضيات لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة علي تساؤلاتها.

ولقد قام الباحث بإتباع المنهج الوصفي التحليلي في البحث وقام بتصميم وتوزيع إستبانة علمية محكمة على مجتمع الدراسة والذي يتمثل في أصحاب مكاتب وشركات التدقيق

العاملة في قطاع غزة والمعتمدة لدى لجنة المكاتب التابعة لجمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية.

قام الباحث بتحليل بيانات الإستبانة من خلال البرنامج الإحصائي SPSS، وبإستخدام الإختبارات الإحصائية المتنوعة، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها ما يلي:

1- يعتبر كلاً من التأهيل العلمي، والخبرة العملية، ومدى إلمام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها من العوامل الهامة والمؤثرة إيجابياً في جودة تدقيق الحسابات.

2- أظهرت النتائج أن إرتفاع درجة المنافسة بين مكاتب المراجعة يؤثر سلباً على جودة أعمال التدقيق، وخاصة المنافسة في تخفيض المراجع لأتعبه من أجل إجتذاب عملاء جدد.

3- إن تبني مكاتب المراجعة لسياسات وإجراءات رقابة الجودة على أعمال المراجعة من شأنه أن يؤدي إلى تحسين جودة الخدمات المقدمة من قبل هذه المكاتب.

4- أظهرت النتائج أن المنظمات والجمعيات المهنية تلعب دوراً هاماً في التأثير بالإيجاب على جودة تدقيق الحسابات، مع ضرورة وجود إلزام قانوني من قبل هذه الجمعيات يلزم مكاتب المراجعة بإتباع نظام خاص لرقابة الجودة مع فرض عقوبات على المخالفين لذلك، وعلى ضوء نتائج الدراسة أوصى الباحث بمجموعة من التوصيات من أهمها:-

1- إختيار مكاتب التدقيق لمدققي الحسابات وممن يتوافر لديهم درجة كافية من التأهيل العلمي والمهني المناسب، والخبرة العملية الكافية مع ضرورة التركيز على مواكبة التطورات الحديثة للمهنة.

2- يجب على المؤسسات المهنية أن تقوم بتحديد حد أدنى لأتعاب مدقق الحسابات، لا يجوز للمدقق بأية حال التنازل عنها، مع فرض نظاماً مناسباً وعلمياً في تحديد أتعاب المدقق، وألا يترك ذلك للمساومة بين الطرفين.

3- ضرورة إلزام مكاتب المراجعة بأن يكون لديها قسماً خاصاً بمراقبة جودة أداء مكاتب المراجعة.

4- المحافظة على إستقلالية مراجع الحسابات، ودعمها بقدر الإمكان من خلال وضع الضوابط والمحددات التي تضمن ذلك.

## Abstract

This study is intended to figure out the factors affecting the quality of auditing from the external auditors' point of view in Palestine, to determine the proportional importance of each factor, and to come up with the findings and recommendations that contribute towards developing and promoting the performance of the auditing offices in Palestinian. In addition, It provides some instructions for institutions and associations organizing these activities To achieve the objectives of this study and to answer its questions, all literature reviews and the theoretical subject-matters related have been carefully reviewed so as to formulate some

hypotheses. The researcher designed and distributed a scientific questionnaires applied on the study society represented in the owners of auditing offices and firms, working in the Gaza strip and credited by the Palestinian accountants and auditing associations. The researcher analyzed the questionnaires through the SPSS system using various statistical tests

**The research comes to the following results:-**

- 1- The scientific qualification, the practical experience and the experience of the auditor in the commonly known auditing standards are all of the most important factors that positively affect the quality of auditing .'
- 2- The results showed that the high competition among the auditing offices negatively affect the quality of auditing in particular when the auditor reduces his wage to attract new customers.
- 3- the auditing offices' adoption of policies and measures to monitor the quality of auditing activities leads to the development of the services offered by these offices.
- 4- The result showed that the vocational associations and organizations have a key role in affecting positively the auditing quality bearing in mind the necessity of having an abiding law that can compel the auditing offices to follow special system to monitor the quality and to impose some sanctions on the violators.

In view of these results, **the following recommendations are provided:**

- 1- Choosing the auditing offices for the auditors and those who have a sufficient scientific and vocational qualification, and the sufficient practical experience, with the necessity of focusing on coping up with the modern development of the profession.
- 2- The vocational institutions have to allocate a minimum rate of many for the auditor that can't, at any cost, be bargained over with suggesting an appropriate and scientific system to determine the auditors, wage.

3- The necessity of obliging auditing offices to have a special section for monitoring the quality of the auditing offices' performance.

4- The necessity of keeping auditors independent, and supporting them as much as possible through out laying some regulations and limits.

## الفهرست

| رقم الصفحة | الموضوع                        |
|------------|--------------------------------|
| أ          | آية كريمة                      |
| ب          | الإهداء                        |
| ت          | شكر و تقدير                    |
| ث          | ملخص الدراسة باللغة العربية    |
| خ          | ملخص الدراسة باللغة الإنجليزية |
| س          | قائمة الجداول                  |

| الفصل الأول (خطة البحث)  |  |
|--|--|
| 2  | المقدمة  |
| 4  | مشكلة البحث  |
| 6  | أهداف البحث  |
| 7  | فرضيات البحث   |
| 8  | أهمية البحث  |
| 9  | منهجية البحث   |
| 9  | مصادر جمع البيانات   |
| 9  | منهجية تحليل البيانات  |
| 10   | محددات البحث   |
| 10   | الدراسات السابقة   |
| الفصل الثاني (الإطار النظري) واقع مهنة المحاسبة والتدقيق في فلسطين |  |
| 23   | ظهور مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين   |
| 30   | طبيعة عمل مكاتب المحاسبة والتدقيق في قطاع غزة  |
| 33   | الإطار المؤسسي لمهنة تدقيق الحسابات في فلسطين  |
| 33   | جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية  |
| 38   | جمعية مدقي الحسابات القانونيين الفلسطينية  |
| الفصل الثالث الجودة ومفهومها في تدقيق الحسابات                     |  |
| 42   | تطور وتنامي مفهوم الجودة   |
| 45   | مفهوم جودة تدقيق الحسابات  |
| 49   | أهمية جودة تدقيق الحسابات  |
| 52   | الإرشادات والمعايير الصادرة من الجهات المهنية لرقابة جودة عملية المراجعة               |
| 52   | إرشادات صادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA لرقابة جودة عملية المراجعة |
| 53   | إرشادات مجمع القانونيين بانجلترا وويلز لرقابة جودة عملية المراجعة                      |
| 54   | إرشادات الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) لرقابة جودة عملية المراجعة        |
| 56   | إرشادات المعهد المصري للمحاسبين القانونيين لرقابة جودة عملية المراجعة                  |

|   |   |
|---|---|
| 57  | قياس وتقييم جودة خدمات المراجعة والتدقيق  |
| 67  | العلاقة بين معايير التدقيق المتعارف عليها، وجودة تدقيق الحسابات                             |
| 72  | عناصر أو ضوابط الجودة حسب معيار المراجعة الدولي رقم (220) (الرقابة على جودة عملية المراجعة) |
| 73  | المتطلبات المهنية   |
| 74  | المهارات والكفاءة   |
| 75  | توزيع مهام عملية المراجعة   |
| 76  | الإشراف   |
| 76  | التشاور   |
| 76  | قبول أو إنهاء العمل مع العملاء  |
| 77  | الرقابة   |
| <b>الفصل الرابع (المنهجية والإجراءات)</b>     |   |
| 79  | مقدمة   |
| 79  | منهجية البحث  |
| 79  | مجتمع وعينة البحث   |
| 84  | أداة الدراسة  |
| 85  | صدق وثبات الإستبانة   |
| 85  | صدق الإستبيان   |
| 92  | ثبات الاستبانة  |
| 96  | المعالجات الإحصائية   |
| <b>الفصل الخامس (نتائج الدراسة ومناقشتها)</b> |   |
| 98  | مقدمة   |
| 98  | إختبار التوزيع الطبيعي (إختبار كولمجروف - سمرنوف) (One Sample K-S)                          |
| 99  | مناقشة وإختبار فرضيات البحث (تحليل فقرات كل محور).  |
| 133   | النتائج والتوصيات   |
| 139   | المراجع   |

### قائمة الجداول

| رقم الصفحة | العنوان   | رقم الجدول |
|------------|---|------------|
| 32         | توزيع خدمات المحاسبة والمراجعة والاستشارات على مكاتب المحاسبة والمراجعة في قطاع غزة | 1          |

|     |   |    |
|-----|---|----|
| 38  | تطور عدد أعضاء جمعية المحاسبين لمراجعين الفلسطينيين   | 2  |
| 65  | مقياس التوقعات/ الأداء SERVQUAL بالتطبيق على جودة خدمة مراجعة الحسابات  | 3  |
| 80  | توزيع المجتمع حسب متغير العمر   | 4  |
| 81  | توزيع المجتمع حسب متغير المؤهل العلمي   | 5  |
| 81  | توزيع المجتمع حسب متغير التخصص  | 6  |
| 82  | توزيع المجتمع حسب متغير الشهادة المهنية   | 7  |
| 83  | توزيع المجتمع حسب متغير المسمى الوظيفي  | 8  |
| 83  | توزيع المجتمع حسب متغير سنوات الخبرة  | 9  |
| 87  | معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والدرجة الكلية لفقرات الإستبانة                                | 10 |
| 88  | معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية لفقرات الإستبانة                               | 11 |
| 89  | معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث والدرجة الكلية لفقرات الإستبانة                               | 12 |
| 90  | معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع والدرجة الكلية لفقرات الإستبانة                               | 13 |
| 91  | معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الخامس والدرجة الكلية لفقرات الإستبانة                               | 14 |
| 92  | الصدق البنائي للمحاور   | 15 |
| 94  | معاملات الارتباط بين معدل الفقرات الزوجية والفردية لكل محور من محاور الإستبيان                                    | 16 |
| 95  | معاملات الثبات لأبعاد الدراسة باستخدام طريقة ألفا كرونباخ   | 17 |
| 98  | نتائج إختبار التوزيع الطبيعي  | 18 |
| 104 | النسبة المئوية لبدائل كل فقرة وكذلك المتوسط الحسابي وقيمة t ومستوى الدلالة لكل فقرة في المحور الأول من الاستبانة  | 19 |
| 108 | النسبة المئوية لبدائل كل فقرة وكذلك المتوسط الحسابي وقيمة t ومستوى الدلالة لكل فقرة في المحور الثاني من الاستبانة | 20 |
| 114 | النسبة المئوية لبدائل كل فقرة وكذلك المتوسط الحسابي وقيمة t ومستوى الدلالة لكل فقرة في المحور الثالث من الاستبانة | 21 |

|     |  |    |
|-----|--|----|
| 121 | النسبة المئوية لبدائل كل فقرة وكذلك المتوسط الحسابي وقيمة t ومستوى الدلالة لكل فقرة<br>في المحور الرابع من الإستبانة | 22 |
| 127 | النسبة المئوية لبدائل كل فقرة وكذلك المتوسط الحسابي وقيمة t ومستوى الدلالة لكل فقرة<br>في المحور الخامس من الاستبانة | 23 |
| 129 | اختبار t لعامل المؤهل الأكاديمي (Independent Samples Test)   | 24 |
| 132 | تحليل التباين الأحادي  | 25 |

# الفصل الأول

## (خطة البحث)

1-1 المقدمة

2-1 مشكلة البحث

3-1 أهداف البحث

4-1 فرضيات البحث

5-1 أهمية البحث

6-1 منهجية البحث

1-6-1 مصادر جمع البيانات

2-6-1 منهجية تحليل البيانات

7-1 مجتمع وعينة البحث

8-1 محددات البحث

9-1 الدراسات السابقة

# الفصل الأول

## (خطة البحث)

### 1- المقدمة:

\* إن الهدف من مراجعة وتدقيق البيانات المالية هو تمكين المراجع من إبداء رأيه الفني المحايد على صدق تعبير القوائم المالية لنتيجة الأعمال والمركز المالي وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.

\* وتظهر أهمية تدقيق البيانات المالية من قبل مراجع الحسابات الخارجي المستقل من كونها وسيلة تخدم أطراف وجهات عديدة، تعتمد اعتماداً كبيراً على نتائج أعماله.

ومن أهم هذه الفئات مستخدمي القوائم المالية والذي يطلق عليهم (الطرف الثالث) كالمصارف، والجهات الحكومية، والجهات المنظمة للمهنة، والمستثمرون وبالتالي أصبحت الحاجة ماسة إلى تعيين مراجع حسابات قانوني مستقل ومحايد لكي يطمئن الجميع بأن المؤسسة تسيير حسب الأصول.

\* إلا أنه لوحظ في الآونة الأخيرة ضغوط كبيرة على مهنة المحاسبة والتدقيق وخاصة في ضوء الزيادة المضطردة لإفلاس شركات كثيرة في جميع الدول، والدعاوى القضائية المرفوعة ضد المحاسبين القانونيين بعدم قدرتهم على أداء واجباتهم المهنية وبأسلوب يتماشى مع دليل ومعايير آداب وسلوك المهنة. وبالتالي أصبحت الحاجة ماسة بأن تتم عملية التدقيق وفق ضوابط ومعايير معينة.

\* ولقد قرر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي في عام 1978 م إنشاء قسم خاص لشئون مكاتب المحاسبة القانونية، وفي نفس الوقت أصدر المجمع مجموعة من معايير أداء وسلوكيات مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية وإجراءات الرقابة على جودة عمل مكاتب المراجعة بواسطة مكاتب أخرى تدخل في إشراف قسم شئون مكاتب المحاسبة التابع للمجمع.

كذلك شكل المجمع الأمريكي للمحاسبين والمراجعين القانونيين عام 1974م لجنة مسئوليات المراجع Commission On Auditors Responsibilities لدراسة دور ومسئوليات المراجع المحايد. وجاء تقرير هذه اللجنة عام 1978م متضمناً مجموعة من الاقتراحات البناءة تهدف إلى استرداد ثقة الجمهور بالمهنة، بأمل أن يكون لها أثراً فعالاً على ممارسة المراجعة الحيادية، ومن هذه الاقتراحات: (توماس، 1989).

1. وضعت اللجنة حداً أدنى للمستوى التعليمي الذي يجب توفره لدى هؤلاء المتقدمين لمزاولة المهنة.

2. وضعت اللجنة معايير الرقابة على جودة الأداء التي تخضع لها مكاتب المحاسبة القانونية.

أما ضوابط الجودة حسب المعايير الأمريكية والتي بينها معيار التدقيق الأمريكي رقم (1) حول رقابة الجودة Statements On Quality Standards (SQCSNO1) والصادر في شهر 1979/11م وكما يلي:

- 1- الإستقلالية
- 2- التعيين
- 3- التطوير المهني
- 4- الترقية
- 5- توزيع المهام
- 6- الإشراف
- 7- الاستشارات
- 8- قبول واستمرار العملاء
- 9- التفتيش.

\* وأخيراً ظهر المعيار الدولي للمراجعة رقم (220) (رقابة الجودة لأعمال التدقيق) والذي بين

بأن على جميع مكاتب المراجعة التي تصدر قوائم مالية للعملاء أن تطبق معايير رقابة الجودة.

\* وكما هو ملاحظ وبناءً على ما سبق نجد أن مفهوم الجودة في تدقيق الحسابات من المفاهيم

التي حظيت باهتمام علمي ومهني كبير وعلى الصعيد الدولي، لما تشكله من أهمية كبيرة،

وخاصة في ظل الإنتقادات الموجهة للمهنة.

إلا أنه وعلى الصعيد المحلي وخاصة في فلسطين لم ينل هذا الموضوع أهميته من البحث

والدراسة العلمية حتى الآن، لذلك سنحاول جادين من خلال هذا البحث تحديد العوامل المؤثرة

في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات (مكاتب وشركات التدقيق) كالتأهيل

العلمي والمهني لمراجع الحسابات، وإستقلاليته، وتحديد أتعابه، وحجم مكتب مدقق الحسابات

وسمعه، ودور المنظمات والجمعيات المهنية، وكذلك دراسة وتقييم العديد من المؤثرات الأخرى

مع قياس الأهمية النسبية لكل عنصر من هذه العناصر.

وكذلك فإن تحديد خصائص جودة المراجعة والتدقيق، وتحديد العوامل المؤثرة عليها يدعم باتجاه

رفع مستوى المهنة و تدعيم جودة المراجعة من أجل دعم الثقة والمصداقية في التقارير المالية

حتى تصبح ذات جودة عالية تفي باحتياجات مستخدميها.

## 2 - مشكلة البحث:

إن عدم رضا المجتمع المالي عن أداء عمل مدقق الحسابات، وبين ما يتوقعه هذا المجتمع من

المدقق بتزويده ببيانات مالية تعبر بصدق وعدالة عن المركز المالي وخالية من الأخطاء

الجوهرية بحيث يصدر مدقق الحسابات رأياً بدون تحفظ على القوائم المالية، في حين يتبين بعد

ذلك وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات وعدم قابلية المنشأة من الإستمرار في أعمالها وهو ما يعرف بإسم (فجوة التدقيق) وذلك نتيجة لكون مدقق الحسابات لم يتبع المعايير المهنية المتعارف عليها في أداء الأعمال الموكلة إليه، مما أثار تساؤلات هامة حول مصداقية تقرير مدقق الحسابات المستقل وخاصة بعد إنهيار بعض الشركات العالمية وتوجيه اللوم والانتقاد إلى مهنة المراجعة والتدقيق بسبب عدم كشف الأخطاء الجوهرية أو التقصير في تنفيذ عملية التدقيق مما يؤثر على جودة الخدمات المقدمة من قبل المدقق.

أما على الصعيد المحلي (في فلسطين) فإن تزايد حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة والتدقيق للحصول على عملاء جدد، والتهاون من قبل الجمعيات والمؤسسات المهنية في إصدار قوانين تنظم المهنة، فإن ذلك يمثل تهديداً حقيقياً يواجهه جودة أداء هذه المهنة إتجاه عملائها.

**وبناءً عليه فإن مشكلة البحث تتمحور حول الآتي:**

- 1- ما هي العوامل التي يمكن أن يستخدمها المراجعين في التطبيق العملي لتحسين جودة خدمات المراجعة والتدقيق؟
- 2- ما هي الوسائل والتي يمكن إقتراحها لتطوير مستوى جودة خدمات مهنة المراجعة والتدقيق في فلسطين؟
- 3- هل يؤثر التأهيل العلمي والمهني لمراجع الحسابات، و حجم مكتبه، وسمعته، وعلاقاته على جودة أداء عملية المراجعة والتدقيق ؟
- 4- هل تؤثر إستقلالية فريق عمل المراجعة وتحديد أتعابهم على جودة عملية التدقيق ؟

5- هل أن إجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة يؤثر على جودة الأداء في عملية المراجعة؟

6- هل عدم قيام المنظمات والجمعيات المهنية في الإشراف على المهنة، وأعمال مكاتب المراجعة والتدقيق يؤثر على جودة أداء المراجعة؟

### 3- أهداف البحث:

1. التعرف على مفهوم جودة أعمال التدقيق، وإبراز أهميته وأهدافه، والسياسات والإجراءات المكونة له.
2. تحديد الخصائص أو العوامل التي تؤثر على جودة تدقيق الحسابات في فلسطين.
3. تحليل وتحديد الأهمية النسبية لكل بند من هذه العوامل، ودراسة أهميته، ودرجة تأثيره في جودة التدقيق.
4. المساهمة في التعرف على كيفية تحسين جودة تدقيق الحسابات، وتضييق فجوة التوقعات في عملية المراجعة، والوصول بها إلى المستوى المطلوب، والخروج بنتائج وتوصيات تساهم في رفع وتطوير أداء مكاتب المراجعة في فلسطين بما يكفل تحقيق مستوى معقول من الجودة، مع تقديم بعض الإرشادات للجمعيات والمؤسسات المنظمة للمهنة.

## 4- فرضيات البحث:

لقد اعتمد الباحث في إجابته على مشكلة البحث وأهدافه بالفرضيات التالية:

### الفرضية الأولى:

"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التأهيل العلمي، والخبرة العملية، وإمام مراجع

الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها، وبين جودة أدائه في عملية المراجعة"

### الفرضية الثانية:

"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تنظيم مكتب المراجعة، وسمعته، وشهرته، وعلاقاته مع

عملائه، وبين جودة أدائه في عملية المراجعة".

### الفرضية الثالثة:

"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إستقلالية مدقق الحسابات، وتحديد أتعابه، وبين جودة

عملية التدقيق".

### الفرضية الرابعة:

"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، وبين جودة

الأداء في عملية المراجعة".

### الفرضية الخامسة:

"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دور المنظمات والجمعيات المهنية في الإشراف والرقابة

على المهنة، وبين الجودة في أداء عملية المراجعة".

## الفرضية السادسة:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات في فلسطين يعزى للخصائص الشخصية لمدققي الحسابات كالمؤهل العلمي، العمر، التخصص، الشهادة المهنية، المسمى الوظيفي، عدد سنوات الخبرة.

## 5- أهمية البحث:

1. تتبع أهمية هذا البحث من الهدف الذي يسعى إليه، كما تتبع أهميته أيضاً من المجال الذي سيتناوله وهو (جودة تدقيق الحسابات) من وجهة نظر مدققي الحسابات في فلسطين، والذين يمارسون هذه المهنة هم أقدر الناس على الحكم عليها، ومعرفة أسرارها، والعوامل المؤثرة فيها.
2. وعلى الرغم من الإهتمام الواسع بموضوع الجودة بصفة عامة وجودة تدقيق الحسابات بصفة خاصة إلا أن هذا الموضوع لم ينل نصيبه من البحث والدراسة على المستوى المحلي.
3. كما تكمن أهمية هذا البحث في كونه أنه يؤكد على ضرورة إتباع رقابة جودة أعمال التدقيق، وخاصة بعد تحديده لأهم العناصر المؤثرة في جودة التدقيق.
4. إن الإهتمام برقابة الجودة والعوامل المؤثرة فيها، يمكن أن يؤدي الى الإرتقاء بمستوى المهنة ويزيد من مستوى الإفصاح والمصدقية في التقارير المالية .
5. بلا شك أن هذه الدراسة تمثل مصدراً ومرجعاً هاماً للمهتمين بالمهنة وتطورها، وخاصة الجمعيات والمؤسسات المهنية التي تنظم المهنة وتسعى إلى الارتقاء بها، وكذلك مكاتب المراجعة والتدقيق من أجل الإرتقاء بأدائها.

## 6- منهجية البحث

### 6-1 مصادر جمع البيانات:

إعتمد الباحث على كل من المصادر الأولية والثانوية في جمع البيانات المناسبة، فالمصادر الأولية تم تصميم إستبانات (Questionnaire) تخص مدققي الحسابات، ومدراء التدقيق وأصحاب وشركاء مكاتب وشركات المحاسبة والتدقيق، وذلك حسب سجل المدققين المعتمد رسمياً لدى جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية وتم حصر جميع العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات في هذه الإستبانة ومعرفة الأهمية النسبية لكل بند من بنودها. أما بالنسبة للمصادر الثانوية فتم الإعتماد على الكتب، والدوريات، والمجلات المهنية المتخصصة، والمقالات، والدراسات السابقة بالإضافة إلى إستخدام شبكة الإنترنت والمواقع المتخصصة.

### 6-2 منهجية تحليل البيانات:

إعتمد الباحث في تحليل البيانات على المنهج الوصفي التحليلي، وذلك لمناسبته لطبيعة البحث كما تم إستخدام الاختبارات الإحصائية اللازمة من خلال البرنامج الإحصائي (SPSS) كإختبار (T-TEST) وذلك لإختبار الفرضيات الموضوعة في البحث، و إختبار تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بالإضافة إلى العديد من الإختبارات الإحصائية اللازمة والتي سيتم بيانها بالتفصيل في الدراسة التطبيقية من هذا البحث.

## 7- مجتمع وعينة البحث

يتكون مجتمع البحث من مدققي الحسابات، ومدراء التدقيق، وأصحاب مكاتب وشركات التدقيق في قطاع غزة والمسجلة والمعتمدة لدى لجنة المكاتب التابعة لجمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية.

أما بخصوص عينة الدراسة فسوف يتم توزيع الإستبانات على جميع أفراد المجتمع الأصلي، وتم توزيع إستبانة واحدة لكل مكتب محاسبة.

## 8- محددات البحث

نظراً للأوضاع والظروف السياسية التي تعيشها المنطقة محل الدراسة والبحث (فلسطين) فقد تعذر على الباحث من الوصول إلى مناطق الضفة الغربية من فلسطين، لذلك سوف يقتصر البحث على مناطق قطاع غزة من دولة فلسطين.

## 9- الدراسات السابقة

تناول العديد من الباحثين والدارسين جودة تدقيق الحسابات، والعوامل المؤثرة فيها، إلا أنه وعلى الصعيد المحلي (في فلسطين) وعلى الرغم من أهمية الموضوع لم ينل نصيبه من البحث والدراسة وذلك في حدود علم الباحث.

أما على صعيد الدول المجاورة فلقد تم دراسة هذا الموضوع من خلال مفاهيم ووجهات نظر مختلفة، وفيما يلي بعض هذه الدراسات :

### 9-1 دراسة (De Angelo، 1981)، بعنوان Auditor Size And Audit Quality

وتعتبر هذه الدراسة من أوائل الدراسات التي بحثت جودة التدقيق، والعوامل المؤثرة عليها. حيث تم تعريف جودة التدقيق هو إحصائية قيام المدقق باكتشاف الأخطاء والثغرات المادية في النظام المحاسبي للعميل، والعمل على تسجيل ذلك في التقرير النهائي والذي يصدره فيما بعد. وتقوم فكرة هذه الدراسة على أساس وجود علاقة بين جودة التدقيق، وحجم شركة التدقيق ومن النتائج التي توصلت إليها أن هذه العلاقة إيجابية وقد تم تفسير ذلك على أساس أن شركات التدقيق الكبيرة إذا ما أصدرت تقارير تنقصها الجودة لبعض العملاء فإن ذلك سيؤدي إلى فقدان عدد كبير من عملائها وبالتالي خسارة أرباح شركة التدقيق بالإضافة إلى السمعة والشهرة مما سيدفع شركات التدقيق الكبيرة إلى الإهتمام بجودة التدقيق وذلك للمحافظة على عملائها وجذب عملاء جدد آخرين.

### 9-2 دراسة (Schroder,et.al,1986)، بعنوان جودة التدقيق من وجهة نظر المدققين

وأعضاء لجان التدقيق.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أهم العوامل المؤثرة في جودة عملية التدقيق وذلك من خلال إستقصاء للآراء ورؤساء لجان التدقيق، والمدققين في الشركات المساهمة المتداول أسهمها في هيئة الأوراق المالية في نيويورك، وتم توزيع إستبيان محدد من خلاله عدة عوامل يؤثر كل منهم على جودة أداء التدقيق، وتم توزيع الإستبيان على عينة مكونة من (81) عضو من أعضاء لجان التدقيق، و (41) مدققاً برتبة شريك في مكاتب التدقيق الكبرى في الولايات المتحدة، وطلب

منهم بأن، يقوموا بترتيب العوامل حسب أهميتها النسبية لجودة عملية التدقيق وقد كانت النتائج كما يلي:-

**أهم العوامل المرتبطة بفريق التدقيق من وجهة نظر أعضاء لجان المراجعة وتشمل:**

- مدى الإهتمام الذي يوليه شريك التدقيق لعملية التدقيق.
- التخطيط لعملية التدقيق من قبل فريق العمل.
- الإتصال الجيد والمباشر بيد فريق العمل وإدارة الشركة (العميل).
- إستقلالية فريق العمل.
- الخبرة المهنية لفريق العمل.
- الإتصال الجيد والمباشر بين فريق العمل وأعضاء لجان التدقيق.

**أهم العوامل المرتبطة بمكتب التدقيق من وجهة نظر لجان المراجعة وتشمل:**

- وجود وسائل تقنية داخل مكتب التدقيق لتطوير كفاءة فريق العمل مهنيًا وفنيًا.
- إلتزام المكتب بإجراءات ضوابط الجودة للأداء بالمكتب.

**أهم العوامل المؤثرة في الجودة من وجهة نظر المدققين وتشمل**

- مدى الإهتمام الذي يوليه شريك التدقيق بعملية التدقيق.
- التخطيط الجيد لعملية التدقيق.
- الإتصال الجيد والمباشر بين فريق العمل وإدارة الشركة.
- الخبرة المهنية لفريق العمل.

9-3 دراسة (دهمش، 1994)، بعنوان/ مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مفهوم رقابة الجودة في أعمال التدقيق، وكذلك التعرف على الضوابط العامة (السياسات والإجراءات) وإلقاء الضوء على مدى وأهمية وجود هيئات رقابية مسئولة عن الإشراف على تطبيق مكاتب تدقيق الحسابات لهذه الضوابط، كذلك هدفت إلى تحليل مدى إتباع مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن لضوابط رقابة جودة أعمال التدقيق كافة، ومعرفة كل ضابط من هذه الضوابط على حده ومحاولة التعرف على أوجه ونقاط القوة والضعف فيها.

ولقد تم تصميم إستبانة إشمتمت على أحد عشر سؤالاً، منها سؤال واحد حول مفهوم رقابة الجودة، وخمسة أسئلة حول أهمية رقابة الجودة، وخمسة أسئلة أخرى حول المعوقات التي قد تحول دون تطبيق رقابة جودة أعمال التدقيق في مكاتب التدقيق العالمية في الأردن.

كذلك إشمتمت الإستبانة (132) سؤالاً، مقسمة على سبعة مجموعات تمثل كل مجموعة ضابط من ضوابط رقابة الجودة السبعة وكالتالي:

- 1- المتطلبات المهنية
- 2- المهارات والكفاءة المهنية
- 3- توزيع المهام على الموظفين
- 4- التفويض
- 5- الاستشارات
- 6- قبول العملاء، والاحتفاظ بهم
- 7- الرقابة الإشرافية

وخلصت الدراسة إلى أنه يوجد لدى مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن إدراك كاف لمفهوم رقابة جودة أعمال التدقيق، وأن أكثر المعوقات التي قد تحول دون إتباع وتطبيق مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن هي عدم تطور مهنة تدقيق الحسابات في الأردن بدرجة كافية، يليها عدم وجود إلزام قانوني بإتباع نظام خاص لرقابة جودة أعمال التدقيق.

خرجت الدراسة بالعديد من التوصيات منها قيام مكاتب تدقيق الحسابات بإيلاء الأهمية للمتطلبات المهنية وخاصة سياسات السرية والاستقلالية، وعدم قيامهم بأيّة علاقات مالية أو تجارية محظورة بموجب سياسات الاستقلالية.

كذلك أوصت بضرورة قيام مكتب تدقيق الحسابات بوضع إجراءات محددة لضمان اختيار الأشخاص للعمل في المكتب بحيث تتوفر فيهم المهارات، والصفات المهنية اللازمة لقيامهم بأداء الأعمال الموكلة إليهم بكفاءة.

#### 9-4 دراسة (الحميد، 1995)، بعنوان/ خصائص جودة المراجعة المالية، دراسة ميدانية للمحيط المهني في المملكة العربية السعودية.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة خصائص جودة المراجعة المالية في السعودية من وجهة نظر مقدم الخدمة (المحاسبين القانونيين المرخص لهم بالعمل في المملكة)، وفئة طالبي الخدمة (معدّي القوائم المالية)، وفئة المستفيدين من الخدمة (المستثمرين الحاليين والمتوقعين) وتم تقسيم خصائص الجودة إلى خمسة أقسام رئيسية تتعلق بشريك المراجعة، وفريق عمل المراجعة، وخصائص الجودة المتعلقة بالعمل الميداني، وإجراءات الرقابة على التنفيذ، وأتعاب المراجعة وتنظيم المكتب وعلاقاته.

إعتمدت الدراسة على توزيع إستبانه بعد اختبارها و لتشمل الثلاث فئات الرئيسية السابق  
تحديدها (139 مراجعا قانونيا، 68 مديرا ماليا للشركات المساهمة، 81 مستفيداً) كذلك تم تحليل  
ودراسة رأي كل منهم، ومدى إتفاق وجهة نظرهم أو إختلافها حول خصائص جودة المراجعة  
المالية، وتم تلخيص عشرة خصائص رئيسية حظيت بتأييد كل فئة على حدة، كذلك تم جمع رأي  
جميع المشاركين في فئة واحدة، مع تحديد عشرة خصائص رئيسية تتفق عليها جميع الفئات، وتم  
ترتيبها حسب المتوسط الحسابي كما يلي:

- 1- توافر النزاهة والأمانة في شريك المراجعة 4.661
- 2- إلمام فريق العمل بمعايير المحاسبة، ومعايير إجراءات المراجعة 4.564
- 3- الخبرة السابقة لشريك المراجعة المسئول عن المراجعة 4.467
- 4- قيام مكتب المراجعة بفحص نظام الرقابة الداخلية 4.443
- 5- توافر خبرات كافية لدى مديري المراجعة 4.411
- 6- عدم وجود قضايا على المكتب تتعلق بمخالفات نظامية 4.379
- 7- السمعة الجيدة للمكتب بصفة عامة 4.362
- 8- حصول مدير المراجعة على زمالة أحد المعاهد المهنية 4.354
- 9- توافر دليل تفصيلي للأعمال المراجعة 4.314
- 10- وجود دورات منتظمة للأعضاء فريق المراجعة داخل وخارج المكتب 4.306

وإستناداً إلى ما سبق توصلت الدراسة أن لب رفع جودة المراجعة في المملكة يكمن في إنشاء  
جهاز رقابي تابع لوزارة التجارة، هم الأساس في مراجعة أداء المراجعين القانونيين، والعمل على  
التأكد من تنفيذهم لأعمالهم بأعلى جودة ممكنة.

9-5 دراسة (لطفي، 1996)، بعنوان/ دراسة إختبارية للعوامل والخواص المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر المراجعين ومعدّي ومستخدّمي القوائم المالية في جمهورية مصر العربية.

هدفت هذه الدراسة إلى إختبار مجموعة من العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من عدة جهات نظر، وهي وجهة نظر المراجعين، والمعدّين، والمستخدمين للقوائم المالية، مع دراسة الأهمية النسبية لكل عنصر من هذه العناصر.

وإعتمدت الدراسة في منهجيتها على توزيع إستبانة على جميع الأطراف ذات العلاقة وتبين من خلال النتائج وجود إختلاف جوهري بين آراء المجموعات الثلاثة سابقة الذكر (المراجعين، معدّي القوائم المالية، مستخدّمي القوائم المالية) وأن أكثر هذه العوامل لها أهمية من وجهة نظر الفئات الثلاثة ككل هي المرتبطة بخصائص أعضاء فريق عمل التدقيق.

9-6 دراسة (طلبة، 1997)، بعنوان/ قياس أثر بعض العوامل في جودة أداء مراقب الحسابات، دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق بسلطنة عمان.

إعتمدت الدراسة على توزيع (70) إستبانة على عينة من المدققين القانونيين المزاولين للمهنة، مع ذكر بعض العوامل الهامة وقياس أثرها على جودة أداء مراقب الحسابات. ومن هذه العوامل، الخبرة العملية والعلمية، وتأثير الفترة التي يظل فيها مدقق الحسابات مدققاً لحسابات نفس العميل، ونسبة الأتعاب التي يتقاضاها المدقق، وكذلك أثر المنافسة بين مكاتب التدقيق.

نتائج الدراسة بينت أن هناك العديد من العوامل التي تؤثر إيجابياً في مستوى جودة التدقيق مثل التأهيل العلمي والعملّي للمدقق، وساعات عمل التدقيق. كذلك يوجد عوامل تؤثر سلباً في مستوى

جودة التدقيق مثل المنافسة الشديدة بين المدققين، وكبر حجم الأتعاب التي يتقاضاها المدقق من نفس العميل (أي تشكل جزء كبير من دخله).

9-7 دراسة (أحمد، 2002)، بعنوان العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة ببيئة التدقيق).

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل العوامل التي تؤثر في جودة عملية التدقيق من وجهة نظر المدققين، والمديرين الماليين، والمستثمرين مع تحديد إذا كان هنالك اختلاف بين آراء هذه الأطراف الثلاثة وذلك من خلال توزيع استبانة على الأطراف المذكورة. توصلت الدراسة إلى العديد من التوصيات التي تم تقديمها لرفع مستوى مهنة تدقيق الحسابات، وزيادة جودة أعمالها والنهوض بها إلى المستوى المطلوب.

ومن أهم التوصيات:

1- ضرورة حرص مكاتب التدقيق على اختيار فريق عمل من ذوي الاختصاص والخبرة المهنية.

2- ضرورة تفعيل القوانين المهنية المتعلقة بأداب وسلوك المهنة، كالاستقلالية والنزاهة، والموضوعية.

3- ضرورة إلزام مكاتب التدقيق بتطبيق نظام الرقابة على جودة أعمال التدقيق، وذلك من خلال إنشاء قسم خاص داخل مكتب التدقيق يهتم بمراقبة سياسات وإجراءات عمليات التدقيق داخل المكتب.

## 9-8 دراسة (جلس، 2003)، بعنوان العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة في فلسطين

حيث هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العوامل التي تؤثر على مستوى أتعاب المراجعة وقياس وتحليل الأهمية النسبية لهذه العوامل من وجهة نظر المراجعين. حيث قام الباحث بإعداد وتوزيع (50) إستبانة تم توزيعها على المحاسبين القانونيين، وبلغ إجمالي الردود (31) إستبانة وتمثل نسبة الإرجاع قدرها (62%) حيث قام الباحث بتحديد وترتيب أهم هذه العوامل ومرتببة حسب أهميتها كالتالي:

1. حجم المنشأة الخاضعة للمراجعة.
2. الوقت الذي يستلزمه تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة.
3. مدى صعوبة عمليات المراجعة ودرجة التعقيدات المصاحبة لها.
4. حجم مكتب المراجعة وشهرته.
5. خبرة المراجع في مراجعة منشآت مماثلة.
6. طبيعة نشاط المنشأة ومدى حاجتها لخبرات وكفاءات متخصصة.
7. عدد التقارير المطلوبة للعميل.

وأخيراً قدمت الدراسة العديد من التوصيات الهامة منها:

1. توفير الأطر التشريعية والتنظيمية لمهنتي المحاسبة والتدقيق.
2. الحاجة إلى أنظمة وقوانين فلسطينية توفر الحماية للمراجع والذي يُبدي رأيه الصريح عن مخالفة الشركات للقوانين والمعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

3. إعادة النظر وبشكل جدي في مفاهيم وأساليب المراجعة التي يمارسها المراجعين وذلك من أجل ضمان وتأكيد دورها الفعال في استمرارية المشاركة البناءة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية والإدارية.

9-9 دراسة (جربوع، 2004)، حول مدى مسئولية الجمعيات المهنية في رقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية.

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة العوامل التي أدت إلى رفع قضايا على مراجعي الحسابات خلال العقدين الآخرين من القرن العشرين، وتعرض مهنة المحاسبة والمراجعة إلى الهجوم عليها من قبل المجتمع المالي، كما هدفت إلى إظهار دور الجمعيات المهنية وهيمنتها على مهنة المحاسبة والمراجعة لتوجيه المهنة لخدمة المجتمع وكسب ثقة الجمهور عن طريق رقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة.

حيث أكدت هذه الدراسة بأنه يقع على عاتق الجمعيات المهنية المسئولية عن رقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة إذا ما أريد لهذه المهنة النجاح والاستمرارية في خدمة العملاء والطرف الثالث، وكل من له علاقة بالقوائم المالية المنشورة، وكسب ثقة الجمهور وزيادة احترام المجتمع لهذه المهنة، وتم تقديم العديد من النتائج والتوصيات الهامة، منها ضرورة قيام الجمعيات المهنية بدعم إستقلال المراجعين، والكفاءة المهنية عن طريق تحسين نوعية التعليم، والتدريب، وتشجيع تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية عند إعداد القوائم المالية ومراجعتها.

كذلك يجب على الجمعيات المهنية أن تنشئ لديها قسماً خاصاً لرقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة ويقوم بمراقبة الأعمال المهنية للمكاتب بقصد تحسين الأداء المهني لتلك المكاتب.

## 9-10دراسة (جربوع، 2004)، بعنوان (فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومرجعي

### الحسابات القانونيين وسبل تضييق هذه الفجوة)

هدفت هذه الدراسة إلى بيان العوامل التي أدت إلى وجود فجوة التوقعات في عملية المراجعة، كذلك إلى وضع حلول لتضييق هذه الفجوة بين المجتمع المالي ومرجعي الحسابات من خلال إلتزاماتهم بتطبيق المعايير المهنية لمراجعة الحسابات وقواعد السلوك المهني، والإلتزام بتنفيذ القوانين والأنظمة عند مراجعة القوائم المالية، وإستندت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وذلك من خلال الإطلاع على الدراسات السابقة، والدوريات، والمراجع العلمية.

كما تطرقت إلى العوامل التي أدت إلى إنخفاض جودة الأداء في المراجعة، ومن ثم عدم رضا المجتمع عن عمل هؤلاء المراجعين مما يعني زيادة فجوة التوقعات في المراجعة، ومن أهم هذه العوامل.

1- قيام هؤلاء المراجعين بالتنافس فيما بينهم للحصول على عمليات مراجعة جديدة، أو لعدم فقد العمليات الحالية.

2- قبول أتعاب قليلة عن عمليات المراجعة لا تتناسب مع المجهود لأدائها وذلك كنتيجة للمنافسة.

3- تأدية خدمات أخرى لعملاء المراجعة بأتعاب قليلة للحصول على رضا هؤلاء العملاء وضمن تجديد تعيينهم سنوياً.

4- إتباع سلوك متساهل مع العملاء كنتيجة لإدراك المراجعين بأنهم غير راضين عن دورهم. كذلك تم تقديم العديد من التوصيات لمعالجة ذلك منها وضع برامج لمراقبة الجودة، ونظام صارم للمسائلة بواسطة المنظمة المهنية وهذا سيؤدي إلى الإرتقاء بمستوى الجودة المطلوبة، مع

ضرورة وجود قسم لمراقبة الجودة في كل مكتب مراجعة، وقسم لمراقبة الجودة في المنظمة يقوم بمراقبة الأعمال المهنية للمكاتب.

ومن خلال الإستعراض السريع للدراسات السابقة في مجال تحديد العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات نلاحظ ما يلي:

- 1- تعتبر هذه الدراسة مكملة لما جاءت به الدراسات السابقة، مع محاولة حصر العديد من العوامل المؤثرة وتطبيقها على المنطقة محل الدراسة (فلسطين).
- 2- في حدود علم الباحث فإن هذه الدراسة تعتبر الأولى من نوعها والتي تناقش جودة تدقيق الحسابات في فلسطين ومن وجهة نظر مدققي الحسابات.
- 3- لا شك أن هذه الدراسة سوف تساعد في الخروج بنتائج وتوصيات تعمل على تحسين مستوى مهنة التدقيق في فلسطين، وخاصة أن هذه المهنة لم تكتمل بعد من حيث التشريعات والقوانين.

## **الفصل الثاني**

### **(الإطار النظري)**

#### **واقع مهنة المحاسبة والتدقيق في فلسطين**

##### **2-1 ظهور مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين**

**2-2 طبعة عمل مكاتب المحاسبة والتدقيق في قطاع غزة**

**2-3 الإطار المؤسسي لمهنة تدقيق الحسابات في فلسطين**

**2-3-1 جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية**

**2-3-2 جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية**

## الفصل الثاني

### واقع مهنة المحاسبة والتدقيق في فلسطين

#### 2-1 ظهور مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين: -

تعود بداية ظهور مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين إلى عام 1919م، حيث طبقت في تلك الفترة تشريعات مهنية متقدمة مستمدة من قانون الشركات البريطاني، وخاصة أنها كانت دولة الإنتداب على فلسطين من العام 1918م إلى 1948م والدولة التي لها السبق في هذا التنظيم المهني، والمتصدرة لتطوير مهنة تدقيق الحسابات في العالم ومن ثم أصبحت عملية تدقيق الحسابات

مهنة مستقلة في بريطانيا عندما أنشئت جمعية المحاسبين القانونيين بمدينة أدنبرة باسكتلندا عام 1854، وعلى الرغم من أن المهنة نشأت قبل ذلك بكثير. (عبد الله، 1986).

وكان الترخيص لمزاولة المهنة يتم عن طريق ترخيص من الحكومة، ولم تسمح تلك التشريعات للمدراء والموظفين في الشركات بممارسة مهنة التدقيق، واشتروا إستقلالية مدقق الحسابات، كما إشتربت تلك القوانين أيضاً الإطلاع في أي وقت على دفاتر الشركة وسجلاتها، وحق طلب الإيضاحات والمعلومات التي يراها ضرورية لعملية التدقيق مقابل تقديم تقرير للمساهمين يبين فيه مدى حصوله على الإيضاحات والمعلومات التي طلبها، وإدعاء رأيه عن مدى تصوير القوائم المالية لوضع الشركة المالي.

ولقد بينت نصوص تشريع قانون الشركات البريطاني الخاصة باستقلال المدقق على ما يلي:

#### 1 - إستقلال وحياد المدقق:

يعتبر المديرون والموظفون في الشركات غير مؤهلين ليكونوا مدققين للحسابات، ويجري تعيين المدقق بواسطة المساهمين.

#### 2 - أهلية المدقق:

يجب أن يكون المدقق مؤهلاً إما بإنتسابه إلى هيئة أو معهد معترف به أو أن يكون مرخصاً بمزاولة المهنة من قبل الحكومة.

### 3- حقوق المدقق:

للمدقق الحق في الإطلاع في أي وقت على سجلات ودفاتر الشركة موضع التدقيق، وأن يطلب من المديرين جميع المعلومات التي يحتاج إليها ويراها ضرورية للقيام بعمله.

### 4- واجبات المدقق:

على المدقق أن يقدم تقريره إلى الإجتماع السنوي للمساهمين ويذكر فيه:-

أ- مدى حصوله على جميع المعلومات والتفسيرات التي طلبها.

ب- رأيه في مدى تطابق الميزانية مع القانون، ومدى إحتوائها على حقيقة وصحة

عمليات الشركة. (نيروخ، 2000) نقلا عن (عبد الله، 1982).

وقد أبقى تشريع الشركات الفلسطيني لسنة 1929م على نفس تلك النصوص والمواد،

بالإضافة إلى منع المساهمين، والشركاء، وموظفي ومدراء الشركات من القيام بأعمال

التدقيق.

وقد بقي هذا التشريع معمولاً به في فلسطين حتى عام 1948م وبعد ذلك في المملكة الأردنية

الهاشمية حتى صدور قانون الشركات المؤقت رقم (33) لسنة 1962م والذي صدر بإسم قانون

رقم (12) لسنة 1964. والذي حدد في بعض مواد العلاقة بين المدقق والأطراف الأخرى

كمراقب الشركات، والمساهمين، والدائنين، والأجهزة الحكومية المختلفة.

ومن الشركات التي كان لها أثر كبير على تطور المهنة ليس فقط في فلسطين والأردن وإنما في العالم العربي شركة (سابا وشركاه) وقد بدأت هذه الشركة أعمالها في القدس ثم إنتقلت إلى عمان عام 1948م.

ويمكن القول أن بداية ظهور مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات في فلسطين يرجع إلى عام (1921م) حيث كانت شركة سابا وشركاهم أول شركة تدقيق حسابات تعمل في فلسطين، وعندما تأسس البنك العربي وكان مركزه الرئيسي في مدينة القدس، كلفت شركة سابا بتدقيق حساباته، وفي المقابل بدأت المهنة تظهر في الأردن منذ عام 1943م، حيث كانت تقدم الخدمات المحاسبية قبل هذا التاريخ في الأردن من قبل مدققين فلسطينيين من الضفة الغربية لنهر الأردن، إلا أن الحرب العربية الإسرائيلية الأولى في عام 1948م وما نتج عنها من هجرة فلسطينية أدت إلى انتقال المهنة من فلسطين إلى الأردن، حيث نقلت الشركات والبنوك مراكز أعمالها من القدس إلى عمان وبذلك انتقلت معها شركات ومكاتب المحاسبة والتدقيق. (حلس، مقداد، 2000) كذلك وقد افتتحت بعض الشركات الأجنبية لها فروعاً في الأردن مثل شركة (رسل وشركاه).

RUSSEL & CO، ووني موري وشركاه "MURREY & CO WHINNEY"، وذلك في بداية الخمسينيات ثم إنتشرت مكاتب التدقيق وذلك مع تطور الحياة الإقتصادية والإجتماعية بوجه عام.

لم يكن حتى مطلع الستينيات أية قوانين تنظم مهنة المحاسبة والتدقيق في فلسطين وكانت البداية في سنة 1961م حيث صدر القانون رقم (10) لسنة 1961م (قانون مهنة تدقيق الحسابات)، في الأردن والذي عالج مهنة التدقيق دون مهنة المحاسبة، وتناول الحقوق والواجبات، كما نظم الشروط والإجراءات التي يجب إتباعها في منح إجازة مزاولة المهنة.

وقد طبق هذا القانون على الأراضي الأردنية، بالإضافة إلى الضفة الغربية من فلسطين كما لم يطبق على قطاع غزة إلا في 15 يناير 1997 م عندما صدر قرار رئاسي رقم (5) لسنة 1997 بتعميم القانون المذكور على الأراضي الفلسطينية. (جلس، 1997).

ويعتبر قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات رقم 10 لسنة 1961 هو أول قانون وضع لتنظيم مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين والأردن، حيث بين الشروط والمؤهلات الواجب توافرها لمن أراد مزاوله المهنة.

في الأردن تم إستبدال هذا القانون (بقانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات) رقم (32) لسنة 198، في حين بقي هذا القانون فيما بعد مطبقاً في الضفة الغربية وقطاع غزة .

في سنة 1967 وبعد الإحتلال الإسرائيلي لقطاع غزة أنشئ ما يسمى (بديوان المحاسبة) يتبع الإدارة المدنية ومن مهامه تدقيق حسابات المؤسسات التابعة للإدارة المدنية في جميع القطاعات، ورفع التقارير إلى الضابط المسئول، وقد تكونت لجنة تشرف على منح رخص مزاوله مهنة تدقيق الحسابات بموجب القانون رقم (10) لسنة 1961، وقد منحت هذه اللجنة عدد قليل من مدققي الحسابات رخصة مزاوله المهنة.

بعد قدوم السلطة الوطنية الفلسطينية تم إنشاء هيئة الرقابة العامة والتي تم نقل صلاحيات ديوان المحاسبة إليها، وهي هيئة عامة مستقلة ذات شخصية إعتبارية تتبع رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية، وتخضع لإشرافه المباشر، وتتولى إختصاصاتها على النحو الوارد في القانون، وتهدف إلى تحقيق الرقابة على المال العام، وضمان حسن إستغلاله.

كما تعمل على تطوير السياسات والإجراءات الإدارية وتحسين الأداء والإنتاج.

وقامت هيئة الرقابة العامة بتبني سريان قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات الأردني رقم (10) لسنة 1961م إعتباراً من 15 يناير 1997.

وأخيراً ظهر مشروع قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لسنة 2004 بناءً على مشروع قانون مقدم من مجلس الوزراء، وبناءً على ما أقره المجلس التشريعي في جلسته المنعقدة بتاريخ 6-10-2002، ولقد تم نشر القانون المذكور في مجلة الوقائع الفلسطينية، في يناير، 2005، العدد (52).

وهذا القانون مطابق تماماً لقانون مهنة تدقيق الحسابات الأردني رقم (32) لسنة 1985 مع بعض الاختلافات الشكلية البسيطة.

ووجه إلى هذا القانون الكثير من الإنتقادات من قبل الخبراء والمختصين أهمها:<sup>1</sup>

1- أن هذا القانون إستنسخ التجربة الأردنية دون أن يواكب التطورات التي حدثت بعد ذلك، حيث تم إلغاء القانون رقم (32) لسنة 1985، (وهو القانون الذي تم الإسترشاد به وتقليده عند سن قانون رقم 9 لسنة 2004) وطبق بدلاً منه القانون رقم (73) لسنة 2004 وهو المعمول به حالياً في المملكة الأردنية الهاشمية.

2- إستحدث القانون جمعية جديدة واقترح تسميتها (بجمعية مدققي الحسابات الفلسطينية) ولم يتعامل مع الواقع، حيث يوجد جمعية مهنية قائمة لمهنتي المحاسبة والتدقيق (جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية)، وتعمل حسب قانون الجمعيات رقم (1) لسنة 2000م، ومرخص لها بالعمل منذ العام 1979م.

<sup>1</sup> ورشة عمل تم عقدها لدراسة القانون المذكور من قبل اللجنة القانونية بجمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، وذلك يوم الثلاثاء الموافق 24-5-2005، بفندق غزة الدولي.

3- نصت المادة رقم (9) في شرط الحصول على مزاوله المهنة في الفقرة (أ) من بند رقم (ب+و) (الشهادة الجامعية الأولى بكالوريوس أو ما يعادلها على الأقل من إحدى كليات التجارة أو الاقتصاد مع خبرة عملية لا تقل عن سبع سنوات في أعمال المحاسبة والتدقيق).  
ونلاحظ هنا بأن المشرع لم يشر صراحة إلى اشتراط الحصول على المؤهل العلمي في تخصص المحاسبة، وذلك لمنح الترخيص لمزاوله المهنة، وفي هذا إخلال كبير حيث يسمح لغير المؤهلين علمياً من مزاوله المهنة ومع وجود غطاء قانوني لذلك.

4- نصت المادة رقم (3) (بشأن مجلس مهنة تدقيق الحسابات).

يشكل مجلس مهنة تدقيق الحسابات على النحو التالي:

|  |               |
|--|---------------|
| وكيل وزارة المالية                     | رئيساً        |
| نائب رئيس هيئة الرقابة العامة          | نائباً للرئيس |
| مراقب الشركات في وزارة الاقتصاد الوطني | عضواً         |
| مراقب البنوك في سلطة النقد             | عضواً         |

ممثلين (2) عن جمعية مدققي الحسابات.

أكاديمي مختص في المحاسبة يسميه وزير التربية والتعليم العالي.

ويؤخذ على هذا المجلس ما يلي:

أ- المجلس يغلب عليه طابع الموظفين الحكوميين، ويفتقد لضوابط التأهيل المهني، وبالتالي بحاجة لإعادة النظر في تشكيلة المجلس بحيث تأخذ في الاعتبار التأهيل المهني للأعضاء وشمولية المجلس لكافة القطاعات ذات العلاقة بالبيانات المالية.

ب- بالنظر إلى أعضاء المجلس نجد أنه لم يشترط في غالبيتهم أن يكون محاسباً أو مدقق للحسابات مما قد يعرض المهنة للخطر، وأن تنظم بأيدي غير مختصة.

وبناءً عليه نوصي بضرورة إعادة تشكيل مجلس مهنة تدقيق الحسابات، بما يتلائم مع طبيعة المهنة، مع مشاركة كافة مستخدمي البيانات المالية.

ويمكن إعادة صياغة هذا المجلس على النحو التالي:

- 1- عضوين اثنين ممثلين عن جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية.
  - 2- أكاديميين (2) متخصصين في المحاسبة وتدقيق الحسابات.
  - 3- إثنان من مدققي الحسابات الخبراء والمهنيين في هذا المجال.
  - 4- إثنان ذوي خبرة واختصاص في المحاسبة والتدقيق في القطاع الخاص.
  - 5- ممثل عن وزارة المالية.
  - 6- ممثل عن هيئة الرقابة العامة.
  - 7- ثلاثة ممثلين عن أهم مستخدمي المعلومات المحاسبية (سوق فلسطين للأوراق المالية، البنوك والمصارف العاملة، مراقب عن شركات التأمين).
- وأخيراً يمكن القول بأن حال مهنة المحاسبة والتدقيق في فلسطين كحالها في معظم الدول العربية لا زالت تواجهها الكثير من المشاكل والعقبات يمكن ذكر بعضها فيما يلي:-
- 1 - التقلب وعدم وجود إستقرار سياسي وإقتصادي وإجتماعي.

2- غياب دور المؤسسات والجمعيات المهنية في تنظيم المهنة، والتي تأخذ على عاتقها مهمة تطوير المهنة.

3- غياب مجموعة محددة من المبادئ والأصول المحاسبية، وأدلة التدقيق والتي تستخدم بشكل موحد ومتعارف عليها بين جميع المحاسبين والمدققين لتصبح قواعد ومعايير مهنية مقبولة قبولاً عاماً وتلائم الظروف الخاصة بهم. (مطير، 2002)

4- النظرة الاجتماعية المتدنية لمهنة المحاسبة والتدقيق، وعدم إرتقاء المهنة وتطورها للمستوى المطلوب.

5- قلة المحاسبين والمدققين والمؤهلين تأهيلاً جيداً، بما يتلائم مع متطلبات العصر وخاصة في مجال الكمبيوتر، وإجادة اللغة الإنجليزية، والتعرف على أحدث المستجدات وآخر ما وصلت إليه نظم المحاسبة والتدقيق.

## 2-2 طبيعة عمل مكاتب المحاسبة والتدقيق في قطاع غزة:

في ظل الإحتلال الإسرائيلي لقطاع غزة كادت مهنة تدقيق الحسابات أن تكون معدومة، حيث تعرضت إلى إهمال كبير ولفترة طويلة من الزمن وذلك بسبب ضعف النشاط الإقتصادي في قطاع غزة، وقلة الإستثمار، وعدم إنتشار الشركات المساهمة العامة، أدى ذلك كله إلى تراجع كبير لمهنة المحاسبة والتدقيق وعدم تطور المهنة بشكل مناسب.

وبعد فرض وتطبيق ضريبة القيمة المضافة من قبل الاحتلال الإسرائيلي على قطاع غزة بأمر عسكري إنتعشت مكاتب المحاسبة وزاد عددها حتى وصلت في يونيو، 1995 إلى

(45) مكتب (جلس، جربوع، 2001).

في هذه الفترة برزت وظيفة المحاسبة للأغراض الضريبية، فالسياسة الضريبية غير العادلة التي انتهجتها سلطات الإحتلال جعلت الخدمات الضريبية من أولى إهتمامات مكاتب المحاسبة وعلى رأس مهامها، حتى أصبح لدى الكثيرين مفهوماً خاطئاً بأن المحاسبة بدون ضريبة تعني غياباً للمهنة.

بعد قدوم وعودة السلطة الوطنية الفلسطينية والشروع في تكوين شركات ومؤسسات إقتصادية، وإنتشار البنوك والمؤسسات المالية أصبحت الحاجة ماسة لزيادة تفاعل مهنة المحاسبة وإختلاف طبيعة عملها بما يتلائم مع التغيرات الحادثة في النشاط الاقتصادي الجديد، إلا أنه يغلب على معظم هذه المكاتب أنها صغيرة الحجم من حيث رأس المال، والملكية، وحجم الأعمال التي تقوم بها، وتعود أغلبية ملكية هذه المكاتب لأشخاص غالباً ما يكون محاسب واحد، والقليل من هذه المكاتب تعود لشركات محاسبية كبرى ودولية مثل شركة طلال أبو غزالة الدولية، وشركة سابا لتدقيق الحسابات، وشركة ارثر إندرسون.

ومع التطور الملحوظ في أعمال هذه المكاتب يجب أن نميز هنا بين عدة أنواع من خدمات المراجعة والخدمات الإدارية والاستشارية التي تقدمها هذه المكاتب والتي تشمل:

(جربوع، 2004).

أ- مراجعة الحسابات وفقاً لقواعد ومعايير المراجعة المعتمدة.

ب- وضع الأنظمة المالية والمحاسبية والأنظمة الإدارية الأخرى كشؤون الموظفين وغير ذلك.

ج- تقديم المشورة في الشؤون المحاسبية والمالية.

د- الإستشارات الضريبية.

هـ- الإستشارات في مجال تصميم أنظمة التكاليف.

و - الإستشارات الضريبية.

ز - عمل الجدوى الاقتصادية للمشاريع الجديدة.

ح - المساعدة في تأسيس الشركات الجديدة.

ومن خلال تحليل طبيعة الخدمات التي تقدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة في قطاع غزة، وتحديد نسبة كل منها، تبين من خلال دراسة (جربوع، 2004) أن الخدمات المحاسبية تأخذ النصيب الأكبر من عمل تلك المكاتب، يليه الاستشارات الضريبية، وتأتي في الدرجة الثالثة خدمات مراجعة الحسابات ثم دراسات الجدوى الاقتصادية. (أنظر جدول رقم 1).

### جدول رقم 1

يبين توزيع خدمات المحاسبة والمراجعة والإستشارات

على مكاتب المحاسبة والمراجعة في قطاع غزة

| النسبة المئوية | البيان                        | مسلسل |
|----------------|-------------------------------|-------|
| 40 %           | خدمات المحاسبة                | 1-    |
| 30 %           | الخدمات الضريبية              | 2-    |
| 23 %           | خدمات مراجعة الحسابات         | 3-    |
| 7 %            | خدمات دراسة الجدوى الاقتصادية | 4-    |
| <b>100 %</b>   | <b>المجموع الكلي</b>          |       |

المرجع/ (جربوع، 2004)

ويمكن القول بأن مستوى المراجعة كمهنة والطلب عليها لا يزال عند حده الأدنى، وما زالت النظرة الاجتماعية لمهنة المحاسبة والتدقيق متدنية بشكل عام وينظر للمهنة على أنها أداة من

أدوات التهرب الضريبي ولا زالت تواجه مكاتب المحاسبة والتدقيق الكثير من المشاكل والعقبات وكما يلي: (دليل المحاسب الفلسطيني، 1999).

- 1- المنافسة غير الشريفة بين مدققي الحسابات وخاصة في موضوع تحديد الأتعاب.
- 2- عدم الإلتزام بأخلاقيات المهنة، وقواعد السلوك المهني.
- 3- عدم توافر الثقة بين دوائر الضريبة، ومكاتب المحاسبة والتدقيق، حيث يتم تجاهل الحسابات الختامية المقدمة من قبل مكاتب المراجعة مستثنين بذلك إلى التقدير الجزافي من قبل دائرة الضريبة.
- 4- الشركات المنتشرة في قطاع غزة تأخذ في شكلها الطابع العائلي (مشاريع فردية) وهذا من دوره يقلل الطلب على خدمات المراجعة والتدقيق، والحد من تقدم المهنة، كما يؤدي إلى تدخل الإدارة وتأثيرها السلبي على إستقلالية مدقق الحسابات.

## 2-3 الإطار المؤسسي لمهنة تدقيق الحسابات في فلسطين :-

بعد توسع وإنتشار مهنة المحاسبة والتدقيق في فلسطين، جرت عدة محاولات لتطوير المهنة سواء على صعيد سن القوانين والتشريعات أو من خلال تأسيس الجمعيات المهنية المتخصصة، والتي تمثل الإطار المؤسسي لمهنة التدقيق في فلسطين. ويمكن إعطاء لمحة تعريفية عن دور هذه الجمعيات وكما يلي :-

### 2-3-1 جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية :-

جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية جمعية مهنية تأسست في عام 1979م في مدينة غزة، وقد تم تسجيلها بصفة رسمية وتم الاعتراف بها في شهر يوليو 1980م.

وفي بداية عام 1998م، تم تعديل النظام الأساسي للجمعية وقد تم إقرار نظام جديد وتم إعتماده من قبل وزارة الداخلية في السلطة الوطنية الفلسطينية.

وبموجب هذا النظام الجديد تغير إسم الجمعية إلى جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية وكانت تعرف قبل هذا التاريخ بإسم جمعية المحاسبين والمراجعين القانونيين العرب بقطاع غزة. وكان أحد شروط قبول العضوية فيها حصول المحاسب على ترخيص مزاوله مهنة الحسابات من مسجل الشركات {أي من بدايتها كانت جمعية محاسبين ومراجعين (مدقي حسابات)} إلا أن إصرار أعضائها واستجابة لطلب خريجي الجامعة الإسلامية من المحاسبين والذين كانوا ممنوعين من الحصول على ترخيص مزاوله المهنة من الاحتلال الإسرائيلي.

(البردويل، 1999) ولأغراض سياسية توقفت اللجنة عن إصدار رخص المزاوله، وقد تم عقد الجمعية العمومية لتوسيع مجال القبول في عضويتها بحيث يتم قبول المحاسبين الذين لم يستطيعوا الحصول على ترخيص مزاوله المهنة نتيجة للإجراءات الإسرائيلية المتعسفة ضد خريجي الجامعة الإسلامية بغزة.

وبموجب النظام الجديد أصبحت الجمعية تخص كافة محافظات الوطن، بعد أن كانت تخص أبناء قطاع غزة حسب النظام القديم، وبالتالي أصبح للجمعية سجلان (سجل المحاسبين)، وسجل آخر للمراجعين وأصبح من حق جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية إعطاء ترخيص مزاوله المهنة طبقا لمعايير منصوص عليها في النظام.

ولقد نصت المادة رقم (3) من النظام الأساسي المعدل لجمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية ووفقا لأحكام قانون الجمعيات الخيرية والهيئات الأهلية رقم (1) لسنة 2000 بأن الجمعية لها حق التملك والتصرف في الأموال والحقوق، ويكون مقرها الرئيسي القدس، وتتخذ من مدينة غزة

مقراً مؤقتاً لها، ويكون للجمعية في مدينتي غزة ورام الله مراكز رئيسية. وللجمعية أن تنشئ فروعاً لها في أي مكان من فلسطين.

كما ذكرت المادة رقم (4) من النظام الأساسي أن أهداف الجمعية ما يلي:-

1- رفع مستوى المهنة ووضع القواعد السليمة لمزاومتها وفقاً للمعايير والأصول العلمية والعملية.

2- رفع المستوى المهني للمحاسب والمراجع بكافة الطرق والوسائل التي تكفل ذلك.

3- إيجاد الحلول السليمة للمشاكل والموضوعات المهنية المختلفة.

4- تنمية روح التعاون بين أعضاء الجمعية والسعي لرعاية شؤونهم.

5- جمع كلمة المحاسبين والمراجعين والمحافظة على حقوقهم والدفاع عن مصالحهم المشروعة.

6- توعية الجمهور بأهمية وفوائد التطبيق المحاسبي السليم.

كما إشتطرت الجمعية للعضوية وذلك حسب المادة رقم (5) الشروط التالية.

1- أن يكون كامل الأهلية المدنية.

2- أن يكون حسن السمعة والسيرة والسلوك ولم تصدر بحقه أحكام أو قرارات تأديبية نهائية مخلة بالشرف أو السمعة أو الأمانة.

3- أن يكون حاصلًا علي شهادة بكالوريوس تجارة شعبة محاسبة من إحدى الجامعات أو المعاهد المعترف بها أو ما يعادلها في نفس الشعبة علي أن تكون المعادلة صادرة من الوزارة المختصة.

4- أن يقوم بتسديد الإشتراك ورسوم الإنتماء وأداء القسم ويعتبر تاريخ التسديد هو تاريخ بدء العضوية.

5- ولقد تناولت اللائحة الداخلية لجمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينيين هذه

الشروط بنوع من التفصيل في الفصل الأول المادة رقم (2) وكما يلي.

كل شخص تنطبق عليه أحكام المادة الخامسة من النظام الأساسي لجمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية ويرغب في الانتماء للجمعية عليه تقديم طلب مرفق بالمستندات الثبوتية إلي مجلس إدارة الجمعية ويصبح عضوا بقرار من المجلس بعد نشر اسمه على لوحة الإعلانات لمدة أسبوعين على الأقل للاعتراض يتم بعدها دفع رسوم الانتماء والاشتراك السنوي المقرر.

أ- تنطبق شروط الفقرة على:

1-الحاصلين علي بكالوريوس تجارة تخصص محاسبة منفرد أو تخصص رئيسي محاسبة وفرعي أي تخصص آخر.

2- الحاصلين على الشهادة الجامعية ماجستير في المحاسبة أو دكتوراه في المحاسبة شريطة أن يكون حاصلًا علي بكالوريوس في أحد التخصصات كلية التجارة.

3- الحاصلين على شهادة محاسب قانوني معترف بها دولياً وبما يتفق مع ما ورد في هذا النظام.

4-الحاصلين علي أي شهادة جامعية أخرى بخلاف ما ذكر سابقاً شريطة معادلتها مع إحدى شهادات الجامعات المحلية والكليات المختصة بالمحاسبة والمراجعة والتي لا تقل مدة الدراسة اللازمة للحصول على مؤهل منها علي أربع سنوات أو إنهاء الساعات الدراسية المقررة للتخرج ويشكل مجلس الإدارة لجنة خاصة تقوم بالتنسيق مع الجهات المختصة لمعادلة الشهادات.

ب- إذا لم يسدد العضو رسم الاشتراك السنوي لمدة سنة واحدة تجمد عضويته بقرار من مجلس الإدارة لحين تسديد الاشتراك المستحق عليه ويحرم العضو في التمتع بالحقوق خلال فترة تجميد عضويته.

كذلك نصت اللائحة الداخلية على اللجان العاملة في الجمعية وتحديد مهامها وواجباتها، ومن أهم هذه اللجان على صعيد المهنة، اللجان المتخصصة، كلجنة معايير المحاسبة، ولجنة معايير المراجعة، ولجنة معايير السلوك المهني، واللجنة القانونية، ولجنة مكاتب المحاسبة والمراجعة كما نصت اللائحة على واجبات وقواعد السلوك وآداب المهنة وكذلك تبنت الكثير من الأمور والتي تعتبر من صلب عملية المراجعة والتدقيق كإستقلال مدقق الحسابات، وتحديد أتعاب المدقق، والمنافسة على عملية الأتعاب والإلتصاف بالمراجع السابق.

قامت الجمعية بخطوات هامة نحو أعضائها، ونحو تطور المهنة، وقد قامت بعقد العديد من الدورات التدريبية والمهنية، وعقد ورشات العمل والمحاضرات المتخصصة لرفع مستوى المحاسب والمهنة والإرتقاء بهما نحو الأفضل.

ولقد حصلت الجمعية على عضوية الإتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب (وهي هيئة منبثقة عن جامعة الدول العربية) سنة 1986م وتواظب باستمرار على حضور اجتماعات الأمانة العامة للإتحاد لتمثيل فلسطين في ذلك الإجتماع.

شهدت جمعية المحاسبين تطوراً ملحوظاً في أعداد المنتسبين إليها إذ بلغ في البداية وحتى سنة 1983م (80) عضو وحتى أصبح (4728) وذلك حسب آخر الإحصائيات، والجدول التالي يوضح ذلك.

## جدول رقم 2

### تطور عدد أعضاء جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية

| رقم | التاريخ                  | عدد الأعضاء | الزيادة |        |
|-----|--------------------------|-------------|---------|--------|
|     |                          |             | العدد   | النسبة |
| -1  | 1983-6-30                | 80          | -       | -      |
| -2  | 1987-6-30                | 218         | 138     | 63.3   |
| -3  | 1989-6-30                | 451         | 233     | 51.7   |
| -4  | 1991-6-30                | 898         | 447     | 49.80  |
| -5  | 1993-6-30                | 1286        | 388     | 30.20  |
| -6  | 1995-6-30                | 1673        | 387     | 23.10  |
| -7  | 1998-3-31                | 2161        | 488     | 22.60  |
| -8  | 1999-10-25               | 2583        | 377     | 14.60  |
| -9  | 2001-3-17                | 3000        | 417     | 13.90  |
| -10 | 2005-8-15 <sup>(2)</sup> | 4728        | 1728    | 36.54  |

المرجع/ (جربوع، حلس، 2001)

## 2-3-2 جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية:-

وجدت جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية في سنة 1986م، في الضفة الغربية وذلك كفرع لجمعية مدققي الحسابات الأردنية، والتي تأسست بموجب نظام رقم 42 للسنة 1986م، وبقرار الحكومة الأردنية فك الارتباط مع الضفة الغربية أصبح فرع الجمعية يعيش في فراغ قانوني حتى بعد قدوم السلطة الوطنية الفلسطينية في منتصف عام 1994م. ومع نهاية سنة 1997 م وبداية سنة 1998م بذلت جهود مكثفة ومنسقة بين مجموعة من المحاسبين في قطاع غزة ومجلس إدارة الفرع الموجود في الضفة الغربية حيث تم وضع نظام أساسي لجمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية حتى أصبحت الجمعية حقيقة واقعة. (حلس، مقداد، 2000).

<sup>(2)</sup> تم الحصول على هذه الإحصائية حتى 2005-8-15 بالرجوع إلى جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، حيث أن الجدول المذكور لا يشمل هذا التاريخ.

ويبلغ عدد الأعضاء والمسجلين رسمياً ضمن سجلات الجمعية وحتى تاريخه (70) عضو في قطاع غزة، (190) عضو في الضفة الغربية.

وتأسست الجمعية بموجب قانون الجمعيات العثماني، وسجلت تحت رقم (5026) بتاريخ 4-11-1997م، وتوفقت أوضاعها وفقاً لقانون الجمعيات رقم (1) لسنة 2000م حيث تم تعديل هذا النظام بما يتوافق مع قانون مزاولة المهنة.

ويكون نطاق عمل الجمعية جميع أنحاء فلسطين، وتتخذ من رام الله، وغزة مركزين لها.

**ولقد بين النظام الأساسي للجمعية وفي المادة رقم (7) بأن أهدافها ما يلي:**

- 1- تطوير مستوى الكفاءة العلمية والمهنية للأعضاء.
- 2- تنمية وتوثيق روح التعاون بين أعضاء الجمعية ورعاية مصالحهم وتدعيم إستقلالية الأعضاء العاملين.
- 3- المحافظة على آداب وسلوكيات المهنة ومبادئها وتقاليدها وتنظيم ممارستها والمساهمة في تطويرها بما في ذلك القيام بأعمال التدريب على أعمال التدقيق.
- 4- تشجيع ورعاية البحث العلمي في المجالات المختلفة للمهنة.
- 5- عقد الدورات التدريبية الهادفة لرفع ورقي المهنة في فلسطين.
- 6- عقد المؤتمرات والندوات وورشات العمل في المواضيع ذات العلاقة بالمهنة.
- 7- التنسيق مع الاتحادات المحلية والعربية والدولية والتي لها علاقة بالمهنة والحصول على عضويات تلك الإتحادات والتمثيل في تلك الإتحادات والمشاركة في نشاطاتها بما لا يتعارض مع القوانين.
- 8- العمل على تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ومعايير المحاسبة الدولية وكذلك آداب وسلوكيات المهنة الصادرة عن الإتحاد الدولي من خلال الميثاق.

- 9- التنسيق مع لجنة الترخيص بخصوص إعداد وعقد الامتحانات الخاصة بالمتقدمين للحصول على رخصة مزاولة المهنة.
- 10- إصدار الكتب والمجلات والترجمات والدوريات والمنشورات التي من شأنها تطوير المهنة ورفع مستوى القائمين عليها.
- 11- العمل على توفير الخدمات الإجتماعية والصحية وعمل نظام للضمان الإجتماعي للأعضاء والعمل على إنشاء صندوق التقاعد.
- 12- التنسيق مع المؤسسات الخاصة والعامة من أجل تفعيل دور الجمعية وتحقيق أهدافها.
- 13- كل ما يخدم المهنة ولم يتم ذكره.

## الفصل الثالث

### الجودة ومفهومها في تدقيق الحسابات

- 3-1 تطور وتنامي مفهوم الجودة.
- 3-2 مفهوم جودة تدقيق الحسابات.
- 3-3 أهمية جودة تدقيق الحسابات.
- 3-4 الإرشادات والمعايير الصادرة من الجهات المهنية لرقابة جودة عملية المراجعة.
- 3-4-1 إرشادات صادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA. لرقابة جودة عملية المراجعة.
- 3-4-2 إرشادات مجمع القانونيين بانجلترا وويلز. لرقابة جودة عملية المراجعة.
- 3-4-3 إرشادات الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) لرقابة جودة عملية المراجعة.
- 3-4-4 إرشادات المعهد المصري للمحاسبين القانونيين. لرقابة جودة عملية المراجعة.
- 3-5 قياس وتقييم جودة خدمات المراجعة والتدقيق.
- 3-6 العلاقة بين معايير التدقيق المتعارف عليها، وجودة تدقيق الحسابات.

3-7 عناصر أو ضوابط الجودة حسب معيار المراجعة الدولي رقم (220).

(الرقابة على جودة عملية المراجعة )

## الفصل الثالث

### الجودة ومفهومها في تدقيق الحسابات

#### 3-1 تطور وتنامي مفهوم الجودة

يرجع مفهوم الجودة (Quality) إلى الكلمة اللاتينية (Qualities) والتي تعنى طبيعة الشخص، وطبيعة الشيء، ودرجة الصلابة، وقديما كانت تعنى الدقة والإتقان. وحدثاً تغير مفهوم الجودة بعد تطور علم الإدارة وظهور الثورة الصناعية والشركات الكبرى، وإزدياد المنافسة إذ أصبح لمفهوم الجودة أبعاد متشعبة وجديدة. وقد عرفتها الجمعية الأمريكية لضبط الجودة بأنها مجموعة من المزايا وخصائص المنتج أو الخدمة القادرة على تلبية حاجات المستهلكين. في حين عرفها آخرون بأنها عبارة عن مجموعة من الصفات والخصائص التي يتميز بها المنتج والخدمة والتي تؤدي إلى تلبية حاجات المستهلكين والعملاء سواء من حيث تصميم المنتج أو تصنيعه أو قدرته على الأداء في سبيل إرضاء هؤلاء العملاء وإسعادهم. ومع تطور الحياة الاقتصادية، وخاصة في اليابان ظهرت الجودة بمفهومها الشامل عبر مراحل تطور أساسية وهي: - (حمود، 2000).

- 1- الفحص والتفتيش Inspection وتقوم بالتركيز على المنتج.
  - 2- مراقبة المنتج Quality control وتقوم بالتركيز على العملية.
  - 3- تأكيد الجودة Quality Assurance وتقوم بالتركيز على النظام.
  - 4- إدارة الجودة الشاملة (TQM) Total Quality Management وتقوم هذه المرحلة بالتركيز على الأفراد وجميع العمليات.
- ويعتبر مفهوم إدارة الجودة الشاملة (TQM) من أكثر المفاهيم الرائدة والتي إستحوذت الإهتمام الواسع من قبل المختصين والإداريين، وخاصة في تطوير وتحسين الأداء الإنتاجي والخدمي، ولقد لعبت الإدارة اليابانية دوراً هاماً وحاسماً في ظهور هذا المفهوم.
- ولقد اختلف الباحثين في تعريف إدارة الجودة الشاملة إذ أن الجودة نفسها تحتل مفاهيم مختلفة من حالة إلى أخرى ومن شخص لأخر.
- وقد عرفها معهد الجودة الفيدرالي أنها منهج تطبيقي شامل يهدف إلى تحقيق حاجات وتوقعات العميل إذ يتم استخدام الأساليب الكمية من أجل التحسين المستمر في العمليات والخدمات (الدرادكة، 2002).
- وعرفها آخرون بأنها التفوق في الأداء لإسعاد المستهلكين عن طريق عمل المديرين والموظفين مع بعضهم البعض من أجل تزويد المستهلكين بجودة ذات قيمة من خلال تأدية العمل الصحيح وبالشكل الصحيح ومن المرة الأولى وفي كل وقت.
- ومع تطور الحياة الاقتصادية طورت المجموعة الأوروبية معياراً للجودة وهو أيزو (ISO) وركز هذا المعيار على إلزام منظمات الأعمال العاملة في نظام الجماعة الأوروبية بإتباع إجراءات ضمن إدارة منهجية للجودة.

وكلمة الأيزو (ISO) هي إختصار International Standardization Organization وهي مسمى المنظمة العالمية للمعايرة وتقوم هذه المنظمة بوضع مقاييس عالمية لنظام إدارة الجودة في أية منظمة سواء كانت إنتاجية أو خدمية.

وهناك أسماء محلية لهذه المواصفة نفسها في عديد من الدول، ففي فرنسا مثلاً تسمى NFX50، وفي أسبانيا إسمها UNE66900، وفي كندا إسمها CSAZ299، وفي الولايات المتحدة الأمريكية تسمى ANSI/ASQCQ9000 أو Q90، وقد كان ظهور الأيزو (ISO) كهيكل عالمي للمواصفات نتيجة لإندماج نظام المواصفات البريطاني BS-5750، ونظام المواصفات الكندي CSAZ299، فبالنسبة للنظام البريطاني كانت بداية التفكير في مواصفات الجودة، عندما إتجهت وزارة الدفاع البريطانية لتحديد هيكل مواصفات للتأكد من جودة التجهيزات العسكرية الموردة للجيش البريطاني، ثم أدمجت هذه المواصفات مع تلك التي يستخدمها حلف شمال الأطلسي وسميت مواصفات الحلفاء للجودة AQAP (مصطفى، 2001).

وعلى ضوء ما هيأته المواصفات من مزايا التأكد من جودة السلع الحربية الموردة شهد عام 1979 تطويراً هيكلياً، شمل لهذه المواصفات ليشمل الصناعات الأخرى غير العسكرية بإسم المواصفة البريطانية BS5750 وهي نفسها التي صدرت عالمياً باسم BS 5750/ ISO900 ثم عدل إسم المواصفة لتصبح EN/ISO9000 وهكذا أصبح معبراً عن الأصل البريطاني (BS) والتطبيق الأوروبي لهذه المواصفة (EN) European nations.

وتتقسم سلسلة الأيزو إلى خمس مواصفات رئيسية هي، 9001، 9002، 9000، 9004، 9003 وتختص المواصفة (9000، 9004) بإرشادات حول تطبيقات المواصفة وطبيعتها وإنعكاسها على التصنيع والخدمات.

أما مواصفة 9001 فخاصة بالشركات التي تمارس التصميم Design في الإنتاج  
والمواصفة 9002 فتختص بتلك التي تمارس التصنيع Processing دون التصميم، وأما  
المواصفة 9003 فهي خاصة بالمختبرات التي تمارس الفحوصات النهائية Testing and  
Inspection للتأكد من مستوى جودة المنتجات والخدمات.

### 3-2 مفهوم جودة تدقيق الحسابات

على الرغم من أهمية مفهوم جودة المراجعة، إلا أنه لم يرد تعريف واضح وشامل ومتفق عليه  
من قبل الباحثين والدارسين ويرجع ذلك إلى النظر إليه من وجهات نظر متعددة ومختلفة،  
ويعتبر (De Angelo) من أوائل الباحثين والذين عملوا على وضع تعريف لجودة تدقيق  
الحسابات وعرفها بأنها: إحصائية شرط قيام المحاسب القانوني باكتشاف الأخطاء والثغرات في  
النظام المحاسبي للعميل، والقيام بتسجيل ذلك في التقدير الذي يصدره (حميدات، 2002).

ويتضح من هذا التعريف بان الجودة حسب هذا المفهوم تعتمد على شرطين أساسيين هما:

1- إكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل.

2- تسجيل ما توصل إليه في التقرير والذي يصدره بعد نهاية عملية المراجعة وتقوم فلسفة هذا  
التعريف على أساس أنه كلما زاد احتمال إكتشاف الأخطاء الجوهرية كلما زادت معه جودة  
المراجعة والعكس صحيح.

وعرفها البعض بالخصائص التي يتميز بها الرأي المهني للمراجع والذي يؤدي إلى إشباع

إحتياجات مستخدمي القوائم المالية وذلك في حدود القيود العملية والاقتصادية لبيئة المراجعة.

إلا أن بعض الباحثين يرى أن مفهوم De Angelo يعتبر مفهوماً نظرياً لجودة المراجعة يصعب

وضعه موضع التنفيذ العملي، لأن تقدير درجة كشف المراجع للأخطاء والمخالفات الجوهرية

الموجودة بالقوائم المالية، ومن ثم التقرير عنها يتوقف على أمرين

1- أن يكون في الإمكان تقدير حجم الأخطاء والمخالفات الجوهرية الموجودة بالقوائم المالية

مقدماً قبل القيام بعملية المراجعة.

2- إكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية أثناء القيام بعملية المراجعة، ثم إستخراج نسبة

الأخطاء المكتشفة إلى الأخطاء المقدرة.

ومن المؤكد أن هناك صعوبة في تقدير حجم الأخطاء والمخالفات الجوهرية الموجودة بالقوائم

المالية قبل القيام بعملية المراجعة، وبالتالي يصعب تقدير درجة الجودة التشغيلية للمراجعة وفقاً

لهذا المفهوم.

أما (Willingham and Jacobson) فقد إقترحاً بأن أفضل وسيلة لتعريف جودة المراجعة

يكون من خلال ربطها بخطر عملية المراجعة Audit Risk وبالتالي فهي تكون عندما يقلل

المحاسب القانوني خطر الإكتشاف Detection Risk إلى الحد الذي يكون عنده مستوى خطر

المراجعة المقبول Acceptable Audit Risk منخفضاً إلى أقصى درجة ممكنة

(بدران، 1996).

ويرى (Sutton Lampe) أن مفهوم جودة المراجعة هو مفهوم ذو أوجه متعددة وهو محل إهتمام كل المشاركين في بيئة المراجعة (محمد، 2003) وقد أوضحنا أن هناك خمس مجموعات أساسية تهتم بمفهوم جودة المراجعة وهي:

1- معدو القوائم المالية.

2- المستخدمون الخارجيين.

3- المنظمون للمهنة مثل المحاكم الدستورية والتشريعية.

4- أعضاء مهنة المحاسبة والمراجعة.

5- أعضاء مكاتب المحاسبة.

وكل طرف من الأطراف السابقة لديه مفهوم عن جودة المراجعة يختلف عن مفهوم الطرف الآخر.

وعرفت الجمعية الأمريكية للجودة (ASQ) بأن الجودة هي المجموع الكلي للمزايا والخصائص التي تؤثر في السلعة أو الخدمة بحيث تؤدي إلى تلبية وإشباع حاجات معينة (أحمد، 2003).

ويرى جاريسون ونورين (Garrison & Noreen) بأن الجودة تتحقق عندما تحتوى السلعة أو الخدمة على جميع الصفات والخصائص التي يتوقعها العميل.

كما قسم Simunic & stein 1987 (قطب، بدون تاريخ) جودة المراجعة من حيث البعد الزمني إلى قسمين:-

### 1- جودة قبلية للمراجعة Ex - Ante Audit Quality

ويتحدد هذا النوع من الجودة عند التعاقد مع العميل وتعرف بأنها/ إحتمال أن يكشف تقرير المراجع عن الأخطاء والمخالفات الجوهرية الموجودة بالقوائم المالية.

## 2- جودة بعدية للمراجعة Ex-Post Audit Quality

ويتحدد هذا النوع من الجودة للمراجعة بعد إصدار المراجع لتقريره، وتعرف بأنها إحتمال خلو القوائم المالية من الأخطاء والمخالفات الجوهرية بخلاف التي تم التقرير عنها. ويعتمد ذلك بدرجة أساسية على إستقلال المراجع ومقدرته في تحمل الضغوط التي يمارسها العميل أو الإدارة، والتي تتوقف بدورها على عوامل إقتصادية خاصة بالعقد والعميل مثل حجم المنشأة وحالتها المالية.

وأخيراً ومن زاوية أخرى ظهرت مفاهيم ومصطلحات متعددة في هذا المجال وعلى المستويين الأكاديمي والمهني، ولها علاقة وصلة بجودة عملية الرقابة الخارجية على الحسابات والتي قد تستخدم لوصف عملية التقييم أو التحقق من جودة عملية المراجعة ومن هذه المصطلحات ما يلي:

### 1- رقابة الجودة (Quality Control).

قامت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بتعريف مفهوم رقابة جودة مكتب المراجعة ويقصد به التنظيم الإداري للمكتب وجميع السياسات والإجراءات المتبعة من أجل التحقق بدرجة معقولة من إلتزام العاملين بالمكتب بالمعايير المهنية والأنظمة ذات العلاقة التي تحكم أداءهم المهني عند تقديم الخدمات المهنية لعملاء المكتب بما في ذلك قواعد وسلوك وآداب المهنة، وإلتزام المكتب بالأنظمة التي تحكم مزاوله المهنة ([www.socpa.org](http://www.socpa.org)).

### 2- تأكيد الجودة (Quality Assurance).

ويشير هذا المفهوم إلى إجراءات الفحص والإشراف الداخلي على الجودة والتي يقوم بها المكتب نفسه، في حين ترى جمعية المحاسبين بهونج كونج بأن الفحص الخارجي للجودة من قبل جهة خارجية محايدة تسمى (رقابة الجودة).

### 3- الفحص المتعمق (Peer Review Program).

وأصدر هذا الفحص من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA، في عام 1989، وفيما يختص بفحص أعمال شركات المراجعة، وتم تعديل هذا البرنامج في عام 2001 ليشمل ثلاثة أنواع من الفحص وذلك للتحقق من جودة عمليات المراجعة وهي:

#### أ- مراجعة النظام System Review.

وتهدف إلى التأكد من أن نظام رقابة الجودة على عمليات المحاسبة والمراجعة في مكتب المراجعة قد صمم طبقاً لمعايير رقابة الجودة الصادرة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وأن هذه السياسات والإجراءات للرقابة على الجودة قد طبقت كما هو مخطط لها وذلك أثناء الممارسات المهنية للمكتب.

#### ب - مراجعة الارتباط Engagement Review

وتهدف إلى توفير أساس للقائم بعملية الفحص وذلك للوصول إلى تأكيد محدد عن مراعاة المراجع عند ارتباطه مع العميل للمعايير المهنية الصادرة في هذا الشأن وأن التوثيق في مكتب المراجعة يراعى المتطلبات الواردة في قائمة معايير خدمات المحاسبة والإستشارات.

#### ج - مراجعة التقرير Report Review

وتهدف إلى مساعدة المراجع الذي يقوم بالارتباط مع العميل لتقديم خدماته الإستشارية وأن يؤدي العمل الموكل إليه بأعلى مستوى من الخدمة.

### 3-3 أهمية جودة تدقيق الحسابات:

يرتبط أهمية جودة المراجعة والتدقيق من خلال أن مخرجات عملية التدقيق والتمثلة في تقرير مدقق الحسابات يعتمد الكثير من المستخدمين الخارجيين عليه في إتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم، وبالتالي فإن جودة التدقيق مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة من عملية التدقيق (Tayler,D,and Glezen,1994) ويمكن بيان هذه الأطراف كما يلي:

**1- مدقق الحسابات:** يهيمه أن تتم عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة وذلك من أجل تحسين سمعته وشهرته وموقفه التنافسي في مجال عمله.

**2- إدارة الشركة:** وهي المسئولة عن إعداد القوائم المالية، وبالتالي فإن تنفيذ عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة يمكنها من معرفة أماكن القوة والضعف لديها، ويساعدها في وضع الخطط المستقبلية ومن ناحية أخرى فإن تقرير المراجع له ردود فعل في السوق مما قد يؤثر على أسعار الأسهم الخاصة بالشركة.

**3- البنوك والدائنين:** حيث يعتمدون وبشكل كبير على القوائم المالية المدققة وخاصة في منح القروض والتسهيلات البنكية، ومما لاشك فيه أن جودة عملية التدقيق سوف تؤثر بالإيجاب على جودة قراراتهم.

**4- الجمعيات والمؤسسات المنظمة للمهنة:** حيث تسعى إلى إلزام مكاتب المراجعة والتدقيق بتحقيق مستوي عالي من الجودة من أجل تطوير المهنة وتدعيم الثقة فيها، ووضعها في مكانها اللائق بين المهن الأخرى، وتحسين نظرة المجتمع لهذه المهنة وللخدمات التي تقدمها.

**5- الهيئات والأجهزة الحكومية:** حيث أنها تعتمد على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات، وتسعى الأجهزة الحكومية أن تتم أعمال المراجعة والتدقيق وفقاً لمستوى عالي من الجودة من أجل حماية النشاط الإقتصادي، وجميع الأطراف ذات الصلة والعلاقة بعملية التدقيق.

وبالإضافة إلى ما سبق فإن إتباع نظام لتحقيق جودة أعمال التدقيق يحقق العديد من المزايا والخصائص يمكن بيانها فيما يلي:

1- إعطاء تأكيدات معقولة بأن الخدمات والأعمال التي يؤديها مكتب المراجعة والتدقيق تتماشى مع المتطلبات المهنية أو معايير التدقيق المتعارف عليها، مع تقليل فرص إرتكاب الأخطاء في عملية التدقيق.

2- تحسين برنامج عمل مدققي الحسابات، وذلك من خلال إتباعه الإرشادات والمعايير الصادرة من الجمعيات المهنية بخصوص الرقابة على جودة عملية التدقيق.

3- يعتبر إتباع أساليب الجودة في التدقيق من الوسائل المقنعة في إكتساب عملاء جدد لمكتب التدقيق، والمحافظة عليهم، وخاصة في ظل المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة والتدقيق.

4- أن ارتفاع مستوى المصداقية في المراجعة، يعني خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية، وذلك لن يكون إلا من خلال المستويات العليا لجودة المراجعة (محمد، 2003).

5- أن المراجعة ذات الجودة العالية يمكن إعتبارها جزء هام من نظام رقابة أصحاب المنشأة، وخاصة في حالة عدم مقدرتهم على الرقابة المباشرة على تصرفات الإدارة في إدارة المنشأة.

6- إن موضوع جودة التدقيق من الموضوعات الهامة والتي تؤدي إلى تقدم مهنة المراجعة مع إرتقاء مستوى الأداء المهني لمكاتب المراجعة والتدقيق، كما أنه يساعد الجمعيات والمؤسسات المهنية من الرقابة والسيطرة على المهنة والنهوض بها وتحسين نظرة المجتمع لها مما ينعكس بالإيجاب على جميع أعضاء المهنة.

7- وعلى مستوى العالم العربي، وفي ظل إتجاه العالم نحو العولمة، وتطبيق إتفاقية تحرير التجارة العالمية GAT، فإن ذلك يشكل تهديداً حقيقياً لقطاع الخدمات بما فيها خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة وخاصة في الدول النامية إن لم تتواكب مع التطورات الحاصلة.

إن تطبيق هذه الاتفاقية سوف يؤدي إلى منافسة غير متكافئة بين شركات المحاسبة والمراجعة الأجنبية من جهة وبين العربية والمحلية من جهة أخرى. وفي ظل تمتع الشركات الأجنبية وتطبيقها لمعايير الأداء التي تتضمن جودة المراجعة وإستخدامها لهياكل تنظيمية جيدة، وأفراد مؤهلين علمياً وعملياً فإن ذلك يدفع بقوة إلى تطبيق نظم الجودة السائدة وإتباع المعايير المهنية من قبل مكاتب المراجعة المحلية لكي تستطيع المحافظة على جودة أداء عملية المراجعة والتدقيق.

### 3-4 الإرشادات والمعايير الصادرة من الجهات المهنية لرقابة جودة عملية

#### المراجعة

إهتمت العديد من المنظمات والجمعيات المهنية بكافة أنحاء العالم بموضوع مراقبة جودة الأداء في شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة، والعمل على تحسين مستوى الأداء المهني لهذه الشركات والإرتقاء به بما يخدم الصالح العام، كذلك فرضت هذه الجمعيات المهنية على أعضائها مجموعة من المعايير المهنية وقواعد وآداب وسلوكيات المهنة لكي يتم تنفيذ عمل المراجع والمحاسب وفقاً لأعلى معايير الجودة.

و سوف يتم الإشارة إلى هذه الجمعيات، مع بيان الإجراءات والعناصر التي على أساسها يمكن الحكم على جودة المراجعة من قبل الجمعيات المهنية.

### 3-4-1 إرشادات صادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA

#### لرقابة جودة عملية المراجعة

أصدر هذا المعهد عام 1979 أول برنامج لمعايير الرقابة على الأداء المهني، وتم تطويره عام 1991، والذي تضمن عناصر متعلقة بالاستقلالية، والاسترشاد بآراء الخبراء، والفحص الدوري لبرنامج رقابة جودة الأداء وقبول عملاء جدد، والإستمرار في العلاقة مع العملاء الحاليين (شمل)، (2000).

وفي عام 1989، أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين برنامج أطلق عليه **الفحص المتعمق Peer Review Program** ويلزم هذا البرامج مكاتب المراجعة أو المحاسبين القانونيين كأفراد والذين ينشأ عن خدماتهم مسئولية إتجاه الطرف الثالث بتسجيل أسمائهم لدى لجنة بالمعهد متخصصة في تقييم أداء مكاتب المراجعة، حيث تقوم هذه اللجنة بفحص وتقييم نظام رقابة الجودة Quality Control System لدى مكاتب المراجعة ، ثم إصدار تقرير نتيجة هذا الفحص.

وبمجرد تسجيل مكاتب المراجعة أو المراجع لدى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فإنه يتعين عليه ضرورة مراعاة معايير رقابة الجودة الصادرة من المعهد في هذا الشأن بحيث يتم إجراء فحص متعمق لأدائه المهني في مجال أعمال المحاسبة والمراجعة كل ثلاث سنوات على أن يبدأ أول فحص وتقييم خلال ثمانية عشر شهر من التسجيل لدى اللجنة المختصة بالتقييم. وقد تم إدخال تعديلات وتحسينات على هذه المعايير في يناير 2001 من أجل تحسين جودة إعداد التقارير المالية، ولحماية العامة ممن يعتمدون على هذه التقارير في إتخاذ العديد من القرارات (قطب، بدون تاريخ).

ويضم برنامج الفحص المتعمق ثلاثة أنواع من المراجعات والتي تم ذكرها سابقاً وهي مراجعة النظام، ومراجعة الارتباط، ومراجعة التقرير.

وتطبق معايير رقابة الجودة حالياً بصورة إلزامية في الكثير من الأماكن في الولايات الأمريكية ويعتبر الإلتزام بها من قبل مكاتب المراجعة أو المراجعين مطلب أساسي للحصول على ترخيص أو تصريح بمزاولة المهنة أما باقي الولايات الأخرى فإن الإلتزام بها من قبل مكاتب المراجعة أو المراجعين لا يزال إختيارياً.

### 3-4-2 إرشادات مجمع القانونيين بإنجلترا وويلز لرقابة جودة عملية المراجعة

حيث قام المجمع أيضاً بإعداد برنامج لرقابة وجودة الأداء المهني في عام 1991 والذي أقرته وزارة التجارة والصناعة، وهو ملزم لمكاتب المراجعة.

وتمثلت أهم العناصر التي وردت في هذا البرنامج الإستقلال، النزاهة المهنية، قبول العملاء وإستمرارية العلاقة بهم، التدريب والتطوير المهني، الفحص الداخلي، الإلتزام بشروط التسجيل، الاستشارة، تجنب ما قد يؤدي إلى عدم موضوعية الأداء.

### 3-4-3 إرشادات الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) لرقابة

#### جودة عملية المراجعة:

وعلى المستوى العربي أصدرت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) في عام 1994 برنامج لمراقبة جودة الأداء المهني للمحاسبين القانونيين بالمملكة العربية السعودية ، ويهدف هذا البرنامج إلى تحقيق درجة مقبولة من الإلتزام بالمعايير المهنية والأنظمة ذات العلاقة التي تحكم تقديم خدمات المحاسبة والمراجعة للعملاء وذلك بهدف الإرتقاء بمستوى المهنة.

وهناك نوعين من الفحص أو التفتيش تخضع له مكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية،  
يتمثل النوع الأول في مراجعة دورية سنوية تتطلب من مكاتب المراجعة إستيفاء مجموعة من  
المستندات وتوفير معلومات عن ملاك المكتب، الشركاء، المديرين، الموظفون، العملاء وطبيعة  
الخدمات التي يقدمها المكتب. ويجب تقديم هذه المستندات وتوفير المعلومات خلال 90 يوماً من  
نهاية السنة المالية لمكتب المراجعة إلى السكرتير العام للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين  
والذي بدوره يقوم بتحويلها إلى لجنة مراجعة الجودة Quality Audit Committee والتي قد  
تقوم إذا تطلب الأمر ذلك بتشكيل فريق لفحص نواحي القصور. وبناء على نتائج الفحص تقوم  
لجنة مراجعة الجودة برفع توصياتها إلى السكرتير العام للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

ويتمثل النوع الثاني من الفحص أو التفتيش والتي تتضمنه برامج مراجعة جودة عمليات  
المراجعة في فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية للجودة التي تطبقها مكاتب المراجعة، وهذا  
النوع من التقييم يتم من خلال فريق خاص يعين ويراقب من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين  
القانونيين، ويؤدي هذا التقييم كل ثلاث سنوات لمكاتب المراجعة التي تمارس عمليات مراجعة  
لشركات القطاع العام أو كل خمس سنوات لمكاتب المراجعة التي تقدم خدماتها لشركات القطاع  
الخاص. ويشمل نطاق الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة جميع الخدمات المهنية التي يقدمها مكتب  
المحاسبة، كما تنطبق معايير الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة على جميع مكاتب المحاسبة بغض  
النظر عن شكلها القانوني أو عدد ملاكها أو حجمها. وتقع مسؤولية الإلتزام بهذه المعايير على  
عائق ملاك المكتب، ويجب على مكتب المحاسبة توثيق السياسات والإجراءات التي تمثل معايير  
للرقابة النوعية.

وتتمثل عناصر الرقابة النوعية لمكاتب المحاسبة والتي صدرت عن الهيئة السعودية للمحاسبين  
القانونيين في الإستقلال، تخصيص المساعدين للعمليات، المشورة، الإشراف، التوظيف، تطوير

وتدريب الموظفين، تقويم أداء الموظفين وترقيتهم، قبول العملاء واستمرارية العلاقة معهم، الإلتزام بأحكام النظام ولوائحه، الفحص الداخلي الدوري. وكل عنصر من هذه العناصر يتم التحقق من مدى الإلتزام به من خلال توجيه مجموعة من التساؤلات إلى الموظفين بمكاتب المحاسبة، ومن الجدير بالملاحظة فإن هذه العناصر تتشابه إلى حد كبير مع العناصر التي أصدرها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين.

### 3-4-4 إرشادات المعهد المصري للمحاسبين القانونيين لرقابة جودة عملية المراجعة:

أصدر المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين في عام 1996 المعيار رقم (7) والذي يختص بالرقابة على جودة أعمال المراجعة، ويهدف هذا المعيار إلى تقديم إرشادات تتعلق بالرقابة على الجودة وهذه الإرشادات غير ملزمة للمراجعين. ومما هو جدير بالذكر فإن هذه الإرشادات تتشابه إلى حد كبير مع الإرشادات الدولية رقم (7) والصادرة من الاتحاد الدولي للمحاسبين عام 1981 وتضم هذه الإرشادات إجراءات خاصة بمكتب المراجعة، وإجراءات تتعلق بالعمل الذي يوكل إلى المساعدين في عملية مراجعة معينة، وتتوقف طبيعة وتوقيت ونطاق سياسات وإجراءات مراقبة الجودة لمكتب المراجعة على عدد من الإعتبارات مثل حجم وطبيعة الخدمات التي يقدمها وموقع المكتب وهيكله التنظيمي وإعتبارات التكلفة، ومن ثم تختلف السياسات والإجراءات المستخدمة في كل مكتب وكذلك مدى توثيق هذه السياسات ومن العناصر الرئيسية

التي يمكن إستخدامها في تقييم الجودة بمكتب المراجعة (المتطلبات المهنية، المهارات والكفاءات، التكليف بالمهام، التوجيه والإشراف، الإستشارات، قبول أو الإحتفاظ بالعملاء، المراقبة).

وفي ضوء ما تقدم، يمكن القول أن هناك إهتمام متزايد من قبل المنظمات المهنية في العديد من الدول برقابة الأداء المهني للمراجعين للتحقق من جودة عملية المراجعة، وبعض هذه المنظمات جعلت تطبيق هذه الإرشادات إلزامياً أما البعض الآخر إعتبر مسألة الإلتزام بها إختيارياً، وقد أثار التطبيق الإلزامي بعض المشاكل في الدول النامية، وعلى ذلك فإن مسألة تقييم جودة المراجعة تتسم بالتعقيد خاصة في الحالات التي قد يلتزم المراجع فيها بالقدر الأكبر من الإرشادات الصادرة ويحقق في الإلتزام بالبعض الآخر.

### 3-5 قياس وتقييم جودة خدمات المراجعة والتدقيق:

على الرغم من قيام الكثير من الدراسات والأبحاث السابقة بمحاولة قياس جودة التدقيق إلا انه لا يوجد مقياس موحد شامل ومتعارف عليه من قبل الجميع، حيث أن كلاً منها ركز على وجهة نظر معينة ولعل ذلك نابع أصلاً من الإختلاف في مفهوم الجودة ونظراً لتعدد أطراف العلاقة التي تهتم بجودة عملية التدقيق فقام كل طرف بالتركيز على العوامل المؤثرة على جودة التدقيق ومحاولة قياس هذه الجودة من وجهة نظره، إضافة إلى سيطرة العنصر البشري على المراحل المختلفة للتقييم، وتأثر تقييم مستوى الجودة باتجاهات المتعاملين وإدراكاتهم الشخصية.

وفي ضوء هذا الخلاف الواقع يمكن التمييز بين إتجاهين أساسيين وهما:

أولاً: الإتجاه الأول: يؤكد على مفهوم جودة خدمة المراجعة والخدمات المهنية الأخرى التي يقوم بها مراجع الحسابات في ضوء مدى إلتزامه بالمعايير المهنية للمراجعة دون الأخذ في الإعتبار مستوى الإشباع الذي حققته خدمة المراجعة لحاجات ورغبات المستفيد منها، ويمكن بيان المقاييس المستخدمة لتقييم جودة خدمات تدقيق الحسابات في هذا المجال وحسب وجهات نظر مختلفة كما يلي:

1- استخدام العلاقة بين حجم مكتب المراجعة وجودة عملية التدقيق ويرى أصحاب هذا المقياس (De Angelo) أن هناك علاقة طردية بين حجم المكتب ودرجة جودة المراجعة، وكلما كانت شركة التدقيق مصنفة ضمن شركات التقييم الثماني الكبرى<sup>3</sup> كلما زادت جودة التدقيق لديها. كما يرى أن الإسم الكبير يعنى السمعة الحسنه، بالإضافة إلى توافر الموارد لتدريب مراجعيها و إجراء اختبارات لهم مقارنة بشركات المراجعة الصغرى، ويرى Goldman and Barlev بأن الإسم الكبير يعنى القدرة على مقاومة ضغط العميل الذي قد يمارسه لاستمالة المراجع في صالحه.

2- قياس الجودة من خلال العلاقة بين حجم المنشأة محل المراجعة ومركزها المالي (العميل متلقي الخدمة) من ناحية وجودة المراجعة من ناحية أخرى، حيث يبين أصحاب هذا الرأي أن حجم العميل يؤثر سلبياً على مستوى جودة المراجعة بمعنى أنه كلما زاد حجم المنشأة وزادت قوة مركزها المالي كلما إنخفض معها مستوى جودة المراجعة.

بينما في المنشأة صغيرة الحجم أو ذات المركز المالي المنخفض تزيد درجة جودة المراجعة.

<sup>3</sup>نتيجة لعمليات الاندماج التي تمت بين الشركات أصبحت اليوم 5 شركات وهي:

. Arthur Anderson , Arthur Young , Tooh Ross , World wide , Price Water House

ولعل ذلك نابع من أن المنشأة ذات الحجم أو المركز المالي الكبير قد تشكل جزءاً هاماً وكبيراً من إيرادات مكتب المراجعة والتدقيق وبالتالي فإن ذلك يمثل تهديداً حقيقياً لإستقلالية مراجع الحسابات الخارجي مما ينعكس بالسلب على جودة أدائه في عملية المراجعة والتدقيق، وقد يصل الأمر إلى قيام العميل ذو الإمكانيات الكبيرة بممارسة ضغوط على المراجع قد يصل إلى حد التهديد بإستبدال المراجع بمراجع آخر.

3- وفي إطار الإنتقادات الشديدة والضغوط التي تعرضت لها مهنة المراجعة في الولايات المتحدة قام بعض الباحثين بإستخدام العلاقة بين عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة ومستوى جودة المراجعة.

ويرى أصحاب هذا الاتجاه أنه كلما زاد عدد القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة كلما كان ذلك مؤشراً على إنخفاض جودة عملية التدقيق، والعكس صحيح.

ولقد أدى تصاعد الدعاوى القضائية ضد المراجعين إلى تغيرات جوهرية في مهنة المحاسبة والمراجعة القانونية، فبجانب الخسائر المادية الطائلة التي لحقت مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية الكبيرة بالولايات المتحدة، عانت المهنة من أضرار فقدت ثقة الجمهور فيها.

ونتيجة لذلك شكل المجمع الأمريكي للمحاسبين والمراجعين القانونيين عام 1974 م لجنة مسئوليات المراجع **Commission on Auditors Responsibilities** لدراسة دور ومسئوليات المراجع المحايد (وليم توماس، 1989).

وجاء تقرير هذه اللجنة عام 1978 متضمناً مجموعة من الإقتراحات تهدف إلى إسترداد ثقة الجمهور بالمهنة.

وكذلك إستجابة إلى الدعاوى القضائية تم إتخاذ الخطوات اللازمة لبث الروح المهنية في ممارستها، ولقد وضعت مجالس المحاسبة والمراجعة القانونية بالولايات الأمريكية المختلفة حداً

أدنى للمستوى التعليمي الذي يجب توفره لدى هؤلاء المتقدمين لمزاولة المهنة، كما أن أغلب الولايات تلزم ممارس المهنة مواصلة تعليمهم المهني حتى يمكنهم الإستمرار في ممارستها، وبجانب ذلك وضعت المهنة معايير الرقابة على جودة الأداء التي تخضع لها مكاتب المحاسبة القانونية.

4- إستخدام العلاقة بين جودة المراجعة، وبين إكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب ويرى أصحاب هذا الإتجاه أنه كلما زادت إحتمالية إكتشاف الأخطاء الجوهرية والغش من قبل المراجع كلما زادت معه جودة المراجعة، والعكس صحيح (Matsumura,E, Trucker, 1992). ويعتبر **De Angelo** من أوائل الباحثين الذين قاموا بتعريف جودة المراجعة، حيث عرفها بأنها إحتمالية قيام المدقق بإكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل، والقيام بتسجيل ذلك في التقرير الذي يصدره في نهاية عملية التدقيق.

5- إستخدام تأثير المنافسة بين مكاتب المراجعة، وبين جودة المراجعة. ولقد لقي أثر ارتفاع مستوى المنافسة بين مكاتب المراجعة على الجودة إهتماماً كبيراً في الأبحاث والدراسات، ويرى أصحاب هذا الرأي أنه كلما إزداد التنافس بين المراجعين في الحصول على العملاء كلما إزدادت رغبة ومقدرة العملاء على تغيير المراجعين، و أن أسباب التغيير تتراوح ما بين محاولة تخفيض قيمة الأتعاب إلى البحث عن مراجع آخر، وكلما شعر المراجع بأن مراجعاً آخر يتحيز الفرصة ليحل محله في مراجعة حسابات العميل، كلما إزداد إعتماده على العميل و وهذا بدوره يؤثر على جودة الأداء نحو الأفضل، بينما يرى. (طلبه، 1994). عكس ذلك حيث يرى أنه تزيد جودة الأداء كلما قلت مستوى المنافسة بين مكاتب المحاسبة والمراجعة.

ومما يؤكد على النتائج السابقة ما قام به (Copland Doucet، 1993)، من دراسة أثير المنافسة بين مراجعي الجهات الحكومية في الولايات المتحدة الأمريكية على جودة المراجعة، وتوصلت الدراسات لنتيجة مفادها أن المنافسة بين المراجعين تؤدي إلى تخفيض أتعاب المراجعة وزيادة جودتها (شل، مصدر، 2000).

6- إستخدام تمتع المراجع بأداب وسلوك المهنة، ومدى التزامه بمعايير المحاسبة والتدقيق المتعارف عليها وأثر ذلك على جودة المراجعة.

ويرى أصحاب هذا الإتجاه أن على المدقق أن يحترم هذه السلوكيات، وأول هذه السلوكيات الحفاظ على حياده، وإستقلاليته، لذلك يجب عليه تقديم درجة جودة تتناسب مع هذه السلوكيات، وقد أكد ذلك مجمع المحاسبين الأمريكي بأن المراجع يعتبر مخالفاً بأداب المهنة إذا لم يراعي في إتفاقياته مع العميل درجة الجودة للخدمة المقدمة مع تناسب ذلك أيضاً مع قيمة أتعابه وحجم العمل.

كما يجب على المراجع ألا يقبل إبرام عقود تكون الأتعاب فيها مرتبطة بالرأي الذي يبديه على القوائم المالية للعميل أو يتوقف على نتائج أعمال المراجع حتى لا تتأثر درجة جودة الخدمة المقدمة (عبد العليم، 2000).

7- حجم التقارير المطلوبة للعميل، ويؤكد أصحاب هذا الرأي على وجود تناسب طردي بين حجم التقارير المطلوبة للعميل، وبين درجة جودة الخدمة.

وقد بين المعهد الأمريكي للمحاسبين ضرورة مراعاة حجم التقارير المطلوبة عند تحديد الأتعاب حتى لا تتأثر جودة المراجعة.

8- إستخدام التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات **Compulsory Rotation** وعلاقته بجودة التدقيق.

ويعتبر ذلك من المفاهيم الحديثة، حيث أثارت الجهات المهنية في العديد من الدول المتقدمة مثل أمريكا وفرنسا وإيطاليا وكندا قضية ضرورة التغيير الدوري لمراجع الحسابات وحجة أصحاب هذا الرأي أن إصدار تشريعات تلزم الشركة بضرورة التغيير الدوري للمراجع سوف يؤدي إلى تحسين جودة عملية المراجعة. ولقد لوحظ أن انهيار العديد من الشركات بسببه إنخفاض جودة المراجعة، وإفتقاد المراجع للإستقلالية، وقد أيد أصحاب هذا الرأي التغيير الدوري للمراجع إلزامياً كوسيلة لتعزيز ودعم إستقلالية المراجع، وتخفيض الحالات التي يحدث فيها فشل المراجع.

وأن تغيير المراجع إلزامياً سوف يمنع تطور العلاقة بين المراجع والعملاء والتي قد تقلل من إستقلاليته وموضوعيته، وأن التعاقد طويل الأجل مع المراجع قد يؤدي إلى إنخفاض جودة المراجعة، بالإضافة إلى أن كفاءة عمل المراجع تميل إلى الإنخفاض بمرور الوقت (Simmic,1984).

بينما يعارض فريق آخر أن يكون التغيير الدوري للمراجع إلزامياً مع العلم بأن أصحاب هذا الرأي لا ينكرون المزايا التي قد تعود على المنشأة من وراء هذا التغيير إلا أن تكلفة هذا البديل سواء من وجهة نظر المراجع أو العميل تفوق المنافع من ورائه بالإضافة إلى أن الجهات المهنية في أوروبا لاحظت أن التغيير الدوري للمراجع قد يضعف الحافز لدى المراجع للتخصص في صناعة معينة وقد أيد ذلك العديد من لجان المراجعة مثل لجنة **Cohen** والتي خلصت إلى أنه ليس من الضروري إجراء التغيير الإلزامي للمراجعين، لأن هذا التغيير قد يؤدي إلى زيادة تكاليف المراجعة، وعدم الإستفادة بالمزايا الناتجة عن العلاقة طويلة الأجل مع العميل (غالي، 2001) وكذلك لا تؤيد لجنة **Ryan** التغيير الإلزامي لمكاتب المراجعة، حيث تعتقد أن هذا التغيير لن يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة.

أما لجنة **Cadbury** فترى أيضاً أنه لا توجد ضرورة لإجراء التغيير الإلزامي لمكاتب المراجعة، ومع ذلك فإنها تعتقد أنه من الضروري على مكاتب المراجعة والتي تراجع الشركات المساهمة العامة إجراء التغيير الدوري لشركاء المراجعة من أجل تطوير منهج مراجعة جديد (**Fresh approach**) أما بخصوص متطلبات قسم الممارسة بهيئة تداول الأوراق المالية (**Securities and Exchange Commission Practice Section (SECPS)**) فإنه يجب

على الشركات العامة تغيير شركاء المراجعة بعد كل سبع سنوات متتالية.

ويبقى هذا الموضوع بين موافقة المؤيدين، ومعارضة الفريق الآخر، ومن الناحية العملية نرى أنه بحاجة إلى المزيد من الدراسات والأبحاث الميدانية لتحديد تأثير هذا التغيير على جودة المراجعة.

9- تصميم إستبانه تحتوي على عدد من العناصر المؤثرة في جودة التدقيق وتوزيعها على الفئات ذات العلاقة كالمدققين، ومعدّي ومستخدمي القوائم المالية وأصحاب المنشآت وذلك بهدف تحديد العوامل المؤثرة في جودة التدقيق ومن أهم الدراسات، التي تدعم هذا الإتجاه دراسة (الحمد، 1995) ودراسة ميدانية قام بها **Schroeder, Solomon and Vickrey** وهي تعد من الدراسات الأكثر شمولاً وملائمة في قياس جودة التدقيق لذلك يميل الباحث إلى إتباع نفس الأسلوب السابق (أسلوب الاستقصاء من خلال الإستبانه)، محاولاً حصر العديد من العوامل المؤثرة في جودة التدقيق.

ثانياً/ الإتجاه الثاني: يعتمد أصحاب هذا الإتجاه على نموذج في قياس جودة الخدمة بشكل عام يسمى نموذج قياس الجودة **SERVQUAL** ويمكن تطبيقها لقياس جودة العديد من الخدمات وفي قطاعات خدمية متنوعة، وقد قام بعض الباحثين باستخدام هذا النموذج لقياس جودة خدمات متنوعة منها الخدمات الصحية، وتقييم وقياس جودة الخدمات المصرفية، وقياس جودة الخدمات

التعليمية، وجودة خدمات التدقيق وكذلك العديد من الخدمات الأخرى مستدين بذلك إلى زعم مؤسس هذا النموذج بعمومية تطبيقه، وتمتعه بدرجة عالية من الثبات والصلاحية. وأنه أثبت مرونته في قياس جودة الخدمة بغض النظر عن طبيعة هذه الخدمة والمستفيدين منها.

توصل إلى هذا النموذج في قياس جودة الخدمة (Parasuraman, et.al) بارشورمان وزملاؤه عام 1985، وتم تطويره بدراسات لاحقة في أعوام 1988، 1991، 1993، 1994، وبمقتضى هذا النموذج يمكن الحكم على مستوى جودة الخدمة من خلال معرفة مدى التطابق بين توقعات العملاء للخدمة والأداء الفعلي لها.

إن نموذج SERVQUAL يقيم الخدمة لأبعاد مختلفة وهي الجوانب الملموسة في الخدمة، الإعتدائية، الإستجابة، التعاطف، الأمان ويعتمد على قياس جودة الخدمة من وجهة نظر المستفيدين منها، وذلك من خلال قياس الفرق بين توقعاتهم نحو هذه الخدمة بأبعادها وإدراكهم الفعلي لها.

وحسب هذا المفهوم تعتبر الجودة مرتفعة إذا كانت التوقعات  $\geq$  الإدراك، وتعتبر الجودة منخفضة إذا كانت التوقعات  $<$  الإدراك على مستوى الأبعاد الخمسة ككل ، ويرجع ذلك إلى أن جودة الخدمة وفق هذا المقياس = الإدراك - التوقع.

ويعيب أصحاب هذا النموذج على أصحاب الإتجاه الأول أنهم لم يأخذوا في الإعتبار توقعات هؤلاء المستفيدين للخدمة وإدراكهم الفعلي لها، وإنما أكد فقط على أهمية أخذ احتياجات المستفيدين في الاعتبار عند تقييم جودة الخدمة.

أما في مجال إستخدام نموذج التوقعات/ الأداء SERVQUAL في تقييم جودة مراجعة الحسابات فلقد قام الباحث (عبد العليم، 2000) بدراسة تطبيقية لقياس جودة الخدمات المهنية بالتطبيق على جودة خدمة مراجعة الحسابات وأثرها على رضا العملاء.

وإشتملت الدراسة على (41) متغيراً تمثلت في توقعات العاملين وموظفي مكاتب المحاسبة والمراجعة حول مستوى المظاهر المختلفة لجودة الخدمة المقدمة من مكتب المراجعة ومن خلال مظاهر رئيسية لجودة الخدمة وهي (العوامل الملموسة-الإعتمادية-الإستجابة-الإتصالات-الجدارة-الإحتياجات-المصدقية-الأمان).

ويوضح الجدول التالي المظاهر الرئيسية لجودة الخدمة وفقاً لمقياس التوقعات/ الأداء SERVQUAL لبارشومان وزملائه (1985) وذلك بعد دمج المتغيرات المستخدمة في التعبير عن مظاهر جودة خدمة مراجعة الحسابات.

### جدول رقم (3)

مقياس التوقعات / الأداء SERVQUAL

بالتطبيق على جودة خدمة مراجعة الحسابات

| المحتويات  | مظاهر جودة الخدمة                    |
|--|--------------------------------------|
| التصميم والتنظيم الداخلي _ مظهر العاملين _ حداثة الإمكانيات المادية.   | العوامل الملموسة<br><b>Tangibles</b> |
| الصدق في المعلومات المقدمة _ الوفاء بالوعد _ التكامل بين أداء العاملين بالمكتب _ توفير المعلومات في الوقت المناسب _ الدقة وقت الأخطاء. | الإعتمادية<br><b>Reliability</b>     |
| الرد على الاستفسارات _ معالجة مشاكل العملاء _ تقديم المساعدات _ الاستجابة الفورية _ الأخبار بموعد انتهاء من الخدمة.                    | الاستجابة<br><b>Responsiveness</b>   |

|   |  |
|---|--|
| الاتصالات<br><b>Communication</b>                         | إخبار الموظفين بالتطورات الحديثة _ بساطة ووضوح قنوات الاتصال _ الود في الاتصالات والعلاقات الشخصية _ استمرارية المتابعة _ تدريب وتنمية مهارات الموظفين في مجال جملة المعلومات. |
| الجدارة / المصداقية<br><b>Competence/<br/>Credibility</b> | المعرفة بطبيعة البيانات _ مهارة تحديد البيانات _ القدرة على البحث والتحليل _ الخبرة المتخصصة _ دعم وتأييد الإدارة للعاملين.  |
| الأدب والملاطفة<br><b>Courtesy</b>                        | الأدب وحسن الخلق لدى مقدمي الخدمة _ الروح المرحة والصدقا في التعامل _ التأييد والتعاطف _ تفهم وتقدير الإدارة للعاملين.   |
| الأمان<br><b>Security</b>                                 | الشعور بالأمان في التعامل _ التواجد في مواعيد العمل المحددة _ الحرص على مصالح العملاء _ الشعور بالثقة في المعلومات والتقارير المقدمة.  |

المرجع / (عبد العليم، 2000)

كذلك قام الباحثان (شل، محمد أحمد وأشرف يحيى الهادي) بقياس جودة خدمات المراجعة باستخدام نموذج قياس الجودة **SERVQUAL** وحاولا قياس مستوى جودة خدمات المراجعة من وجهة نظر المستفيدين منها ومن خلال هذا النموذج أي معرفة الفرق بين توقعاتهم لهذه الخدمة وإدراكهم الفعلي لها.

كذلك قاما بإتباع أسلوب الإستقصاء في جمع البيانات المتعلقة بتوقعات المستفيدين لأبعاد الخدمة التي تقدمها مكاتب المراجعة ومعتمداً على نموذج التوقعات/ الأداء وفي أبعاده الخمسة (النواحي المادية الملموسة في خدمة المراجعة - الإستجابة - التعاطف مع العميل - الإعتمادية - الأمان) كما ينقسم كل بعد من هذه الأبعاد إلى مجموعة من المتغيرات. وتوصل الباحثان إلى مجموعة من التوصيات في هذا المجال منها:

1- الإهتمام بدراسة توقعات العملاء والعمل على إشباعها قدر المستطاع من خلال الإهتمام بالجوانب المتعددة لجودة خدمات المراجعة والمتمثلة في الأبعاد الخمسة المذكورة مسبقاً.

2- الإهتمام بالفرق بين توقعات المستفيدين من خدمات المراجعة وإدراكهم الفعلي لها وإستخدامه

كأساس لتحقيق رضا المستفيدين من خدمات المراجعة.

3- توجيه المزيد من الإهتمام والدراسات إلى توقعات العملاء والمستفيدين من الخدمات المختلفة

حيث يوجد قصور واضح في هذا الجانب الذي يتطلب المزيد من البحوث لإبرازه.

4- إجراء مزيد من الدراسات من وقت لآخر على الخصائص الديموغرافية للمستفيدين من

خدمات المراجعة (الخبرة، السن.....) وعلاقة ذلك بمستوى جودة خدمات المراجعة المقدمة،

ودراسة درجة رضائهم عن الخدمة من وقت لآخر.

ورغم القبول الواسع لنموذج الفجوة إلا أنه لم يخلو من الإنتقادات والتي ركزت حول تعقيد

العمليات الحسابية، وضعف قدرته التنبؤية، وتأسيسه على نموذج الرضا وليس الإتجاهات،

إضافة الى تفاوت مقدرته على تفسير الإختلافات في مكونات الجودة من صناعة إلى أخرى.

وفي ظل الإنتقادات الموجهة إلى هذا النموذج فقد لجأت بعض الدراسات إلى استخدام نموذج

آخر يسمى نموذج الاداء الفعلي SERVPERF وذلك لبساطته وموضوعيته.

وقد توصل إلى هذا النموذج كروتين وتيلور (Cronin and Taylor) في عام 1992، ويعتبر

نموذجاً معدلاً من النموذج الأول (SERVQUAL) (عبد العليم، مصدر سابق).

إلا أن هذا النموذج أيضاً لم يسلم من الإنتقادات التي ركزت معظمها حول محدودية قيمة النتائج

المستخلصة من إستخدامه، نظراً لتجاهله لقياس التوقعات أو التعرف على فجوة الخدمة.

وأخيراً لا يزال الجدل قائماً حول قضية إستخدام مقياس لتقييم جودة المراجعة، ومن ثم فالأمر

لا يزال بحاجة إلى مزيد من الدراسات والتحليل للتوصل إلى مقياس موضوعي وشامل للحكم

على جودة المراجعة ليتمكن الجميع من إستخدامه وينال موافقة ورضا الجميع.

### 3-6 العلاقة بين معايير التدقيق المتعارف عليها، وجودة تدقيق الحسابات.

ولكي نستطيع بيان وتوضيح هذه العلاقة يمكن حصر أهداف معايير المراجعة والتدقيق المتعارف عليها حسب التالي (محمود، 1989).

1- تقليل التفاوت في الأداء المهني لدى المراجعين للإقتراب قدر الإمكان نحو الموضوعية.  
2- قياس مستوى الجودة للأداء المهني باعتبارها أنماطاً أو مستويات للحكم علي نوعية العمل الذي يؤديه المراجع.

3- تحديد كيفية أداء العمل المهني (الإجراءات).

4- تحديد مسئولية المراجع عند إخلاله بمستوي أداءه.

كما أن للمعايير وظيفتين أساسيتين (نور، 1980).

1- يعتبر أداء اتصال وتوضيح لطبيعة متطلبات المراجعة، وإيلاغها لكافة الأطراف.

2- يعتبر وسيلة لتقييم الأداء المهني للمراجع بعد القيام بعملية المراجعة.

وبناء على ما سبق يرى الباحث أن معايير التدقيق تدعم وبقوة إتجاه جودة تدقيق الحسابات حيث أن المعايير تهدف إلى قياس دقة الأعمال الموكلة إلى مراجع الحسابات من خلال الإهتمام بجودة الأداء المهني، مع العلم بأنه يصعب قياس ذلك كميّاً من خلال تلك المعايير، إلا أنها تبقى عبارة عن مجموعة من القواعد والإجراءات التي تحكم الأداء المهني، أو نموذجاً يقتدي به المدققين، وهذا النموذج يأخذ في الإعتبار الأداء المهني أو الجودة المهنية مثل إستقلالية مراجع الحسابات، والموضوعية والكفاءة المهنية.

كما أن معايير المراجعة تتصل بطبيعة وأهداف وظيفة المراجعة، وتعبر عن مدى إلتزام المراجع بالجودة وحسن الأداء المطلوبة منه أثناء تنفيذ مهامه الموكلة إليه.

ولقد كان المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين American Institute of Certified public Accountants (AICPA) أول من عمل على وضع معايير التدقيق المتعارف عليها في أوائل الخمسينات من القرن الماضي، وذلك من خلال لجنة إجراءات المراجعة التابعة للمجمع، ومن أجل وضع و صياغة تلك المعايير، وقد نشرت اللجنة تقريرها في عام 1954م، وقد فرقت تلك اللجنة بين معايير المراجعة، وإجراءاتها. حيث أن الإجراءات ترتبط بالأعمال التي ينبغي تنفيذها حسب خطة المراجعة، أما المعايير فتتعلق بقياس دقة هذه الأعمال، والأهداف الواجب تحقيقها بإستخدام إجراءات المراجعة.

وبناء على ذلك قسمت لجنة إجراءات المراجعة المنبثقة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين معايير المراجعة إلى ثلاثة مجموعات رئيسية وكما يلي (جربوع، 2002).

## 1- المجموعة الأولى: المعايير العامة General Standards

وتسمى المعايير العامة أو الشخصية وذلك لأنها تتعلق بشخص مراجع الحسابات من ناحية تأهيله علمياً وعملياً وهي ثلاثة معايير:-

أ- التعليم، التدريب، اكتساب الخبرة.

ب- إستقلال المراجع في ممارسه عمله.

ج- بذل العناية المهنية الواجبة من قبل مراجع الحسابات الخارجي المستقل من أجل إنجاز عملية المراجعة بحيث تحوز الثقة من جميع الأطراف وكتابة تقرير المراجعة.

## 2- المجموعة الثانية: معايير العمل الميداني Field Work Standards

وهي أيضاً ثلاثة معايير حسب التالي:-

أ- تخطيط عملية المراجعة والإشراف التام على المساعدين.

ب- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

ج- الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة.

### 3- المجموعة الثالثة: معايير إعداد التقرير Reporting Standards

أ- يجب أن يوضح التقرير فيما إذا كانت القوائم المالية معدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً بكل أبعادها المادية.

ب- يجب أن يبين التقرير بأن تلك المبادئ مطبقة بثبات وتجانس من فترة إلى أخرى أو الإشارة إلى غير ذلك.

ج- يجب أن يبين التقرير إفصاحاً كاملاً عن الحقائق المالية أو الإشارة إلى غير ذلك.

د- يجب أن يبين التقرير رأي مراجع الحسابات الخارجي المستقل على القوائم المالية كوحدة واحدة، وعندما لا يستطيع المراجع أن يبين رأيه على تلك القوائم كوحدة واحدة، في هذه الحالة على المراجع أن يوضح الأسباب التي أدت إلى ذلك.

تعرضت معايير التدقيق الأمريكية السابقة الذكر والمنبثقة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين إلى العديد من الدراسات والأبحاث من قبل الباحثين، والمنظمات المهنية المتخصصة وذلك بهدف تطويرها ومحاولة التغلب على مشاكل تطبيقها إلى أن أصدرت معايير المراجعة الدولية في يوليو، 1979 م عن طريق لجنة المراجعة الدولية (IAPC) والمنبثقة عن إتحاد المحاسبين الدولي (IFAC) International Federation Of Accountants والذي تم إنشاؤه في أكتوبر عام 1977م نتيجة إتفاق تم توقيعه بمعرفة (63) منظمة مهنية من (49) دولة من دول العالم، ومركزه نيويورك، وقد ضمت لجنة المراجعة الدولية ممثلين عن الولايات المتحدة الأمريكية، ألمانيا، فرنسا، كندا، أستراليا، هولندا، الهند، الفلبين، اليابان، المكسيك، وقد تحددت مهام هذه اللجنة في تطوير وإصدار معايير يسترشد بها المراجعون في تطبيق قواعد

المراجعة المتعارف عليها، وذلك بهدف تحسين درجة التجانس في تطبيق قواعد المراجعة على

المستوى العالمي، ويتكون إتحاد المحاسبين الدولي (IFAC) من سبعة لجان رئيسية وهي:

1- اللجنة الدولية لمهنة المراجعة.

2- لجنة القطاع العام (الحكومي).

3- لجنة السلوك.

4- لجنة العضوية.

5- لجنة تقنية المعلومات.

6- لجنة المحاسبة المالية والإدارية.

7- لجنة التعليم المحاسبي.

وتعتبر اللجنة الدولية لمهنة التدقيق من أهم هذه اللجان وتهدف هذه اللجنة إلى تحسين

جودة ووحدة الممارسة في العالم ويتم ذلك عن طريق قيامها بالمهام التالية (المجمع

العربي للمحاسبين القانونيين، 2001).

\* إصدار معايير دولية للتدقيق.

\* إصدار إرشادات على تطبيق المعايير الدولية للتدقيق.

\* تنمية الأخذ ببيانات اللجنة كسلطة أولى لوضع المعايير والإرشادات الوطنية.

\* تنمية دعم المعايير الدولية للتدقيق من المشرعين.

\* تنمية الحوار بين الممارسين والمستخدمين والهيئات في العالم لإستكشاف إحتياجات

المستخدمين لمعايير وإرشادات جديدة.

ويتم تحديث معايير التدقيق الدولية وبشكل دوري حيث يتم إضافة معايير جديدة عند الحاجة إليها وذلك بعد إعدادها وإعتمادها كـمعيـار دولي، وكذلك تحديد تاريخ سريانها وذلك إذا ما حظيت بموافقة ثلاثة أرباع الأصوات للأعضاء الحاضرين في الإجتماع، ولكل عضو من أعضاء اللجنة صوت واحد. ولقد بلغت هذه المعايير حتى تاريخه إلى (50) معياراً (أنظر ملحق رقم 1) (حماد، 2004).

وكما هو ملاحظ بأن معايير التدقيق الدولية قد أولت إهتماماً بجودة أعمال التدقيق، وخاصة أنها أفردت معياراً يتعلق بالجودة وهو معيار رقم (7) (ضبط جودة العمل في التدقيق) والذي يوضح القواعد التي يجب على المراجع أن يلتزم بها عند توجيه أعمال مساعديه والإشراف عليهم وتدقيق أعمالهم، كما يتضمن ملحقاً لأمثلة إيضاحية لإجراءات ضوابط الجودة العامة. أما الدليل رقم (220) من أدلة التدقيق الدولية والصادر في يونيو، 1994م فقد حل محل الدليل الدولي السابع مع إجراء بعض التغييرات البسيطة دون أن يغير في المفهوم.

### 3-7 عناصر أو ضوابط الجودة حسب معيار المراجعة الدولي رقم (220)

#### (الرقابة على جودة عملية المراجعة)

صدر المعيار الدولي رقم (220) الرقابة على جودة عملية المراجعة **Quality Control For audit work**، من معايير التدقيق الدولية في شهر يونيو، 1994م، والذي حل محل الدليل الدولي السابع (ضبط جودة العمل في التدقيق).

ويهدف هذا المعيار إلى توفير إرشادات عن رقابة الجودة لعملية المراجعة من خلال:  
(حماد، 2004).

أ - السياسات والإجراءات التي يتبعها مكتب المراجعة عند أداء عملية المراجعة.  
ب- الإجراءات المتعلقة بتفويض الأعمال للمساعدين لأداء عملية المراجعة، ويجب تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة على مستوى مكتب المراجعة وأيضاً على عمليات المراجعة الفردية.

\* وضوابط الجودة هي مجموعة من الإجراءات والسياسات والتي تتبناها مكاتب المراجعة لتوفير قناعة بأن مهمة التدقيق قد أنجزت وفقاً للمعايير المحددة والمتعارف عليها.  
وتعتبر سياسة ضوابط الجودة بمثابة أهدافاً تسعى مكاتب المراجعة لتحقيقها، بينما إجراءات الضوابط تمثل الخطوات والأساليب التي يتم تنفيذها من أجل تحقيق السياسة المعتمدة (الأهداف المحددة).

ولقد بينت الفقرة الرابعة من المعيار بأنه على مؤسسة المراجعة (مكاتب المراجعة) تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة والتي صممت للتأكد بأن كافة المراجعات قد تمت حسب المعايير الدولية للمراجعة أو المعايير الوطنية المناسبة.

أما الفقرة السادسة من المعيار فقد بينت أن أهداف سياسات رقابة الجودة والتي تمثل عناصر الرقابة علي جودة التدقيق ما يلي: (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 1998).

## 1- المتطلبات المهنية:

أي إلتزام العاملين بمكتب المراجعة بمبادئ الإستقلال، والأمانة، والموضوعية، والحفاظ على السرية وأخلاقيات المهنة.

وتعتبر هذه العناصر وخاصة إستقلالية مراجع الحسابات بمثابة العمود الفقري لجودة المراجعة والتدقيق وإذا ما إنعدم هذا الركن فإن باقي معايير المراجعة لن تكون ذات أهمية كبرى، ولقد تناولت قواعد وآداب وسلوكيات المهنة والصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين هذه العناصر بنوع من التفصيل.

ومن أهم الإجراءات التي تضمن الإلتزام بهذا العنصر الرقابي إبلاغ أفراد المكتب من جميع المستويات بالسياسات والإجراءات المتعلقة بالإستقلالية والأمانة والموضوعية والسرية، والسلوك المهني وذلك من خلال:-

التأكيد على الإستقلال الذهني في برامج التدريب وفي الإشراف ومتابعة عمليات المراجعة. وكذلك مراقبة الإلتزام بالسياسات والإجراءات المتعلقة بالإستقلالية والأمانة والموضوعية والسرية والسلوك المهني، وذلك من خلال التأكيد علي أنهم ملمون بالسياسات وإجراءات المؤسسة، وعدم وجود أو حدوث علاقات أو معاملات محظورة بموجب سياسة المؤسسة، وكذلك المتابعة الدورية لعلاقة المؤسسة مع العملاء للتأكد فيما إذا كان هناك أي مجالات تضعف إستقلالية المؤسسة.

## 2- المهارات والكفاءة:

يجب علي مكاتب المراجعة أن تعين الأشخاص الذين لديهم التأهيل العلمي والعملية اللازم لأداء أعمال المراجعة بعناية مهنية واجبة، وينقسم هذا العنصر الرقابي إلي:

### أ- التعيين أو التوظيف:

ويتطلب هذا الإحتفاظ ببرنامج مصمم لتعيين أفراد مؤهلين من خلال تخطيط عدد الأفراد الذين يحتاجهم المكتب، ووضع أهداف للتوظيف وتحديد مؤهلات العاملين في مجال التوظيف.

كذلك وضع المؤهلات المطلوبة والإرشادات لتقييم الموظفين المحتملين لكل مستوي مهني مع ضرورة إخطار المتقدمين للوظائف والأفراد الجدد لسياسات وإجراءات المكتب ذات الصلة مثل (إعداد دليل لوصف سياسات المكتب، استعمال وسيلة لإعلام طالبي الوظيفة والأفراد الجدد، إدارة برنامج إرشادي للأفراد الجدد).

### ب - التطوير المهني:

يجب وضع إرشادات ومتطلبات التعليم المهني المستمر وإبلاغها إلي الأفراد وإسناد مسؤولية التطوير المهني إلي شخص أو مجموعة من الأشخاص يتمتعون بصلاحيات مناسبة. وكذلك توفير معلومات للأفراد حول التطورات الجارية في المعايير المهنية والفنية وتشجيع الأفراد علي المساهمة في التطوير الذاتي من خلال العديد من الوسائل مثل (تزويد الأفراد بالمواد المطبوعة الخاصة، إعداد الدورات التدريبية وتطويرها، وإختيار وتأهيل المدربين)، وكذلك إعداد برامج حسب الحاجة لسد إحتياجات المكتب لأفراد ذوي خبرة عالية في مجالات وقطاعات متخصصة.

### ج - الترقية الوظيفية:

يجب وضع المؤهلات التي تعتبر ضرورية لمختلف مستويات المسؤولية في المكتب مع تحديد المعايير التي يتم على أساسها تقييم الأداء الشخصي والكفاءة المتوقعة مثل (المعرفة الفنية، القدرة على التحليل، مهارات القيادة والتدريب، العلاقة مع العملاء) وكذلك تقييم أداء

الأفراد وإشعارهم بتقديمهم من خلال إستخدام النماذج التي يمكن ترميطها لغرض تقييم أداء الأفراد ومتابعة هذه التقييمات.

### 3- توزيع مهام عملية المراجعة:

أي يجب أن تعهد عملية المراجعة إلى فريق عمل، ويمتلكون مستويات من التدريب المهني والكفاءة المهنية في ضوء الظروف المحيطة بعملية المراجعة.

ويتم ذلك من خلال العديد من الإجراءات منها وصف أسلوب المكتب لتوزيع المهام على الأفراد مع تكليف شخص أو أشخاص مناسبين ليكونوا مسئولين عن توزيع الأفراد على مهام المراجعة مع المراعاة عند التوزيع بعض العناصر مثل (عدد المراجعين ومتطلبات الوقت، تقييم مؤهلات الأفراد من حيث الخبرة، .....).

كذلك يجب إتخاذ الإجراءات للحصول على موافقة المراجع على جدولة وتحديد عدد الموظفين، ويجب أن يكون فريق العمل متوازياً من حيث التدريب والخبرة. ولتحقيق هذا التوازن يجب الأخذ بعين الإعتبار حجم عملية التدقيق، توفر الخبرات الخاصة بالأفراد، احتياجات العملاء وغيرها.

### 4- الإشراف:

ويتطلب هذا العنصر من عناصر الرقابة أن يكون هناك توجيه وإشراف ومتابعة للأعمال على كافة المستويات وذلك لتوفير تأكيد مناسب بأن العمل الذي يتم إنجازه يستوفي معايير الجودة الملائمة.

ومن الإجراءات التي يمكن إتباعها لتحقيق ذلك تخطيط عمليات المراجعة، وتوفير إجراءات للإحتفاظ بمعايير الجودة للمكتب بالنسبة للأعمال المؤداة، توفير التدريب العملي خلال تنفيذ عمليات المراجعة.

## 5- التشاور:

حيث يبين هذا العنصر من عناصر الرقابة على ضرورة التشاور مع الآخرين من ذوى الخبرة المناسبة (داخل أو خارج المنشأة) عندما يتطلب الأمر ذلك. ومن الإجراءات التي يمكن تطبيقها من أجل ذلك تحديد المجالات المتخصصة التي تحتاج إلي التشاور، وتشجيع الأفراد للتشاور كذلك تحديد أشخاص كإختصاصيين للعمل كمصادر رسمية وتحديد صلاحياتهم في الحالات الإستشارية. وتحديد درجة التوثيق المطلوب توفيره لنتائج الإستشارات في الحالات المطلوب التشاور حولها مثل (تحديد الجهة التي عليها الإحتفاظ بالوثائق، الإحتفاظ بالنتائج لغرض إعتادها كمرجع ..... إلخ).

## 6- قبول أو إنهاء العمل مع العملاء:

يجب على مكتب المراجعة وضع الإجراءات لتقييم العميل الجديد قبل قبول المهمة، ومتابعة العلاقات مع العملاء الحاليين بصفة مستمرة، كما يجب على مكتب المراجعة أن يأخذ بعين الإعتبار إستقلاليتة وقدرته على خدمة العميل بشكل ملائم. ومن الإجراءات التي وضعت لذلك، وضع إجراءات لغرض تقييم العملاء المحتملين، ولغرض الموافقة على إعتادهم كعملاء للمكتب وكذلك وضع تقييم العملاء على ضوء ظهور أحداث معينة، لغرض تحديد فيما إذا كان من الضروري إستمرار العلاقة مع العميل من عدمه.

## 7- الرقابة:

يجب على مكتب المراجعة أن يراقب باستمرار مدى ملائمة وفعالية سياسات وإجراءات رقابة الجودة. إن الغرض من سياسات وإجراءات الرقابة هو تقييم مدى فعالية نظام رقابة الجودة لمكتب المراجعة ، ومدى تطبيقه عند أداء مهمة المراجعة وأداء العمل المرتبط بالوظائف المتعلقة برقابة الجودة .

وتتم ذلك من خلال تحديد إجراءات المراقبة الضرورية لتوفير قناعة بأن إجراءات رقابة الجودة في المكتب تعمل بفعالية، وإتخاذ الإجراءات لتوصيل نتائج المراقبة إلى المستويات الإدارية المناسبة بغرض المتابعة الشاملة لنظام رقابة الجودة.

# الفصل الرابع

## المنهجية والإجراءات

1-4 منهجية البحث

2-4 مجتمع البحث

3-4 أداة البحث

4-4 صدق وثبات البحث

1-4-4 صدق الإستبانة

2-4-4 ثبات الإستبانة

15-4 المجالات الإحصائية

## مقدمة:

يتناول هذا الفصل وصفاً لمنهج الدراسة، ولأفراد مجتمع الدراسة وعينتها، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطرق إعدادها، وصدقها وثباتها، كما يتضمن هذا الفصل وصفاً للإجراءات التي تم إعمالها في البحث من حيث أدوات الدراسة وتطبيقها، وأخيراً المعالجات الإحصائية التي تم الإعتماد عليها في تحليل الدراسة.

### 1-4 منهجية البحث Methodology

إستخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي الذي يحاول وصف وتقييم العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات في فلسطين، ويحاول المنهج الوصفي التحليلي أن يقارن ويفسر ويقيم بهدف التوصل إلى تعميمات ذات معنى يزيد بها رصيد المعرفة عن موضوع الدراسة، ويعتبر هذا الأسلوب من أكثر الأساليب شيوعاً وإستخداماً في مجال العلوم الإنسانية، والذي يعتمد على دراسة الواقع أو الظاهرة كما توجد في الواقع ويهتم بوصفها وصفاً دقيقاً، ويعبر عنها تعبيراً كيفياً أو كمياً.

فالتعبير الكيفي يصف لنا الظاهرة ويوضح خصائصها، أما التعبير الكمي فيعطينا وصفاً رقمياً يوضح مقدار هذه الظاهرة أو حجمها ودرجات إرتباطها مع الظواهر المختلفة الأخرى. (بوحوش، 1989).

### 2-4 مجتمع وعينة الدراسة:

يشمل مجتمع الدراسة كلاً من مكاتب المراجعة والتدقيق العاملة في قطاع غزة، والتي يبلغ مجموعها 87 مكتب وذلك حسب دليل جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية لسنة 2003 مع

الإسترشاد ببعض المعلومات غير المنشورة والمقدمة من قبل جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، ونتيجة للظروف السياسية التي تعيشها مناطق الضفة الغربية، والإغلاق الإسرائيلي الذي يفرض على هذه المنطقة فلقد تعذر على الباحث الوصول إلى هذه المنطقة وبالتالي إقتصر البحث على مناطق قطاع غزة، ولقد تم توزيع عدد 87 إستبانة بواقع إستبانة واحدة لكل مكتب، وتم إسترجاع 85 منها، وإستبعد من التحليل إستبانتين لعدم جدية الإجابة عليهما، وبذلك يكون عدد الإستبانات الخاضعة للتحليل 85 إستبانة. والجدول التالية تبين خصائص مجتمع الدراسة.

جدول رقم (4) يبين توزيع المجتمع حسب متغير العمر، حيث بلغت النسبة المئوية لأعمار مراجعي ومدققي الحسابات الأقل من 30 سنة هي 21.2%، ونسبة الأعمار التي تتراوح بين 30 سنة و أقل من 40 سنة هي 29.4%، ونسبة أعمار مجتمع الدراسة التي تتراوح بين 40 سنة إلى أقل من 50 سنة هي 37.60%، ونسبة الأعمار التي بلغت 50 سنة فأكثر هي 11.8%

#### جدول رقم (4)

##### توزيع المجتمع حسب متغير العمر

| النسبة المئوية | التكرار | العمر                    |
|----------------|---------|--------------------------|
| 21.2           | 32      | أقل من 30 سنة            |
| 29.4           | 25      | 30 سنة الى أقل من 40 سنة |
| 37.6           | 18      | 40 سنة الى أقل من 50 سنة |
| 11.8           | 10      | 50 سنة فأكثر             |
| 100.0          | 85      | المجموع                  |

جدول رقم (5) يبين أن 89.4% من أفراد المجتمع هم من حملة البكالوريوس، و 10.6% فقط من حملة الماجستير.

#### جدول رقم (5)

##### توزيع المجتمع حسب متغير المؤهل العلمي

| النسبة المئوية | التكرار   | المؤهل العلمي  |
|----------------|-----------|----------------|
| 0              | 0         | دبلوم          |
| 89.4           | 76        | بكالوريوس      |
| 10.6           | 9         | ماجستير        |
| 0              | 0         | دكتوراه        |
| <b>100</b>     | <b>85</b> | <b>المجموع</b> |

جدول رقم (6) يبين أن 81.2% من أفراد المجتمع هم من تخصص المحاسبة، و 7.1% من تخصص إدارة الأعمال، و 5.9% من تخصص الاقتصاد، و 5.9% من تخصص العلوم المالية والمصرفية.

#### جدول رقم (6)

##### توزيع المجتمع حسب متغير التخصص

| النسبة المئوية | التكرار   | التخصص             |
|----------------|-----------|--------------------|
| 81.2           | 69        | محاسبة             |
| 7.1            | 6         | إدارة أعمال        |
| 5.9            | 5         | اقتصاد             |
| 5.9            | 5         | علوم مالية ومصرفية |
| 0.0            | 0         | تخصصات أخرى        |
| <b>100.0</b>   | <b>85</b> | <b>المجموع</b>     |

جدول رقم (7) يبين أن 31.8% من أفراد المجتمع حاصلين على شهادة مهنية من المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين، و 7.1% من أفراد المجتمع حاصلين على شهادة مهنية أمريكية، و 9% من أفراد المجتمع حاصلين على شهادة مهنية بريطانية، و 3.5% من أفراد المجتمع حاصلين على شهادات مهنية أخرى، و 51.8% لم يحصلوا على أي شهادة مهنية.

#### جدول رقم (7)

##### توزيع المجتمع حسب متغير الشهادة المهنية

| النسبة المئوية | التكرار | الشهادة المهنية                    |
|----------------|---------|------------------------------------|
| 31.8           | 27      | المجمع العربي للمحاسبين القانونيين |
| 7.1            | 6       | أمريكية                            |
| 5.9            | 5       | بريطانية                           |
| 3.5            | 3       | أخرى                               |
| 51.8           | 44      | لا يوجد                            |
| 100.0          | 85      | المجموع                            |

جدول رقم (8) يبين أن النسبة المئوية لمدققي الحسابات الرئيسيين في مجتمع الدراسة بلغت 38.8%، والنسبة المئوية لمساعد المدققين بلغت 25.9% والنسبة المئوية لمديري المدققين بلغت 5.9%، و النسبة المئوية لأصحاب أو شركاء مكاتب التدقيق بلغت 23.5%، ومسميات الوظائف الأخرى بلغت نسبتها المئوية 5.9%.

### جدول رقم (8)

#### توزيع المجتمع حسب متغير المسمى الوظيفي

| النسبة المئوية | التكرار | المسمى الوظيفي          |
|----------------|---------|-------------------------|
| 38.8           | 33      | مدقق حسابات رئيسي       |
| 25.9           | 22      | مساعد مدقق              |
| 5.9            | 5       | مدير مدقق               |
| 23.5           | 20      | صاحب أو شريك مكتب تدقيق |
| 5.9            | 5       | مسمى وظيفة اخر          |
| 100.0          | 85      | المجموع                 |

جدول رقم (9) يبين أن 29.4% من أفراد العينة كانت خبراتهم أقل من 5 سنوات، و 30.6% تراوحت خبراتهم بين 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات، 17.6% من أفراد المجتمع تراوحت خبراتهم بين 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة، و 7.1% من أفراد المجتمع تراوحت خبراتهم بين 16 سنة إلى أقل من 20 سنة، و 15.3% من أفراد المجتمع كانت خبراتهم أكثر من 20 سنة.

### جدول رقم (9)

#### توزيع المجتمع حسب متغير سنوات الخبرة

| النسبة المئوية | التكرار | سنوات الخبرة                |
|----------------|---------|-----------------------------|
| 29.4           | 25      | أقل من 5 سنوات              |
| 30.6           | 26      | 5 سنوات الى اقل من 10 سنوات |
| 17.6           | 15      | 10 سنوات الى اقل من 15 سنة  |
| 7.1            | 6       | 16 سنة الى اقل من 20 سنة    |
| 15.3           | 13      | 20 سنة فاكثر                |
| 100.0          | 85      | المجموع                     |

#### 4-3 أداة الدراسة:

يستخدم الباحث الإستبانة كأداة من أدوات جمع البيانات الأولية ذات العلاقة المباشرة بموضوع الدراسة، وقد تم في ضوء أهداف الدراسة تقسيم الإستبانة إلى قسمين كما يلي:

**القسم الأول:** يوضح البيانات الشخصية عن أفراد المجتمع وإحتوت على 6 فقرات، مثل المسمى الوظيفي، و المؤهل العلمي، والتخصص، والخبرة العملية، وفئات العمر، والشهادات المهنية أنظر الإستبانة ملحق رقم (1).

**القسم الثاني:** إنقسم إلى 5 محاور وكان كل فقرة من فقرات كل محور مقسم وفق تصنيف ليكرت الخماسي كالتالي:

| التصنيف | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|---------|------------|-------|-------|-----------|----------------|
| الترميز | 5          | 4     | 3     | 2         | 1              |

**المحور الأول:** يبين العلاقة بين كل من التأهيل العلمي، والخبرة العملية، وإلمام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها، على جودة أدائه في عملية المراجعة، واحتوى على 10 فقرات من (7-16).

**المحور الثاني:** يبين العلاقة بين سمعة مكتب المراجعة، وشهرته، وعلاقاته مع عملائه، وبين جودة أدائه في عملية المراجعة، ويحتوي على 6 فقرات من (17-22).

**المحور الثالث:** يبين العلاقة بين استقلالية مدقق الحسابات، وتحديد أتعابه، وبين جودة عملية التدقيق، واحتوت على 9 فقرات (23-31).

**المحور الرابع:** العلاقة بين إجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، وبين جودة الأداء في عملية المراجعة واحتوى على 16 فقرة من (32 - 47).

**المحور الخامس:** يبين العلاقة بين دور المنظمات والجمعيات المهنية في الإشراف والرقابة على المهنة، وبين الجودة في أداء عملية المراجعة، ويحتوي على 9 فقرات من (48 - 56).  
وبذلك يكون عدد أسئلة جميع المحاور مجتمعة 56 فقرة.

#### **4-4 صدق وثبات الإستبانة:**

قام الباحث بتحكيم الإستبيان قبل توزيعه على عينة الدراسة وذلك للتأكد من صدقه وثباته كالتالي:

4-4-1 صدق الإستبيان: كذلك تم التأكد من صدق الاستبيان بطريقتين.

#### **1- صدق المحكمين:**

قام الباحث بعرض الإستبانة في مرحلة الإعداد على مجموعة من المحكمين المتخصصين وذلك من أجل التحقق من مصداقيتها، وأن الفقرات التي تتضمنها تقيس الأفكار التي صممت من أجلها. وقد تكونت مجموعة المحكمين من فئتين، تمثلت الأولى في مجموعة من الأساتذة الأكاديميين المتخصصين في مجال المحاسبة والمراجعة بالجامعة الإسلامية وبلغ عددهم (4). أما الفئة الثانية فقد شملت نخبة من الأكاديميين المتخصصين بمجال إدارة الأعمال والإحصاء

والتحليل الإحصائي وبلغ عددهم (2) ليصبح مجموع المحكمين (6) أشخاص، والذين قاموا بإبداء آرائهم ومقترحاتهم حول مناسبة المحاور الرئيسية للإستبانة، وكذلك مناسبة الفقرات لكل محور من محاور البحث، وقد كان لآرائهم وإقتراحاتهم دور مميز في تطوير الإستبانة وبذلك خرج الإستبيان في صورته النهائية - أنظر ملحق رقم (2).

## 2- صدق المقياس:

أ- صدق الإتساق الداخلي لفقرات الإختبار.

قام الباحث بحساب الإتساق الداخلي للإستبيان على عينة إستطلاعية مكونة من 20 إستبانة وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية لفقرات الإستبانة.

جدول رقم (10) يوضح معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والدرجة

الكلية لفقرات الإستبانة، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية

(0.05،0.01) وبذلك تعتبر فقرات الإستبانة صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (10)

معاملات الإرتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والدرجة الكلية لفقرات الإستبانة

| مستوى<br>الدلالة | معامل<br>الارتباط | الفقرة   | مسلسل |
|------------------|-------------------|--|-------|
| **0.000          | 0.529             | التأهيل العلمي والمهني مناسب لجميع أعضاء فريق التدقيق.   | 7     |
| **0.001          | 0.341             | حصول مدقق الحسابات المكلف بعملية التدقيق على شهادة مهنية مثل شهادة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ACPA أو الشهادة الأمريكية AICPA أو غيرهما من الشهادات المهنية. | 8     |
| **0.000          | 0.389             | الإلمام الكافي من قبل مدقق الحسابات بمعايير المراجعة والمحاسبة المتعارف عليها.   | 9     |
| **0.004          | 0.306             | معرفة فريق عمل التدقيق بقواعد وآداب وسلوكيات المهنة.   | 10    |
| **0.001          | 0.357             | توافر الخبرة الكافية لدى مدقق الحسابات في نوع الصناعة التي يمارسها وتنتمي إليها منشأة العميل محل المراجعة.   | 11    |
| **0.000          | 0.382             | مشاركة مدقق الحسابات في التدريب والتأهيل المستمر، ومشاركته في  | 12    |

|    |       |   |         |
|----|-------|---|---------|
|    |       | المحاضرات والندوات المهنية المتخصصة.  |         |
| 13 | 0.484 | مدى إلتزام مدقق الحسابات بالأنظمة والتشريعات القانونية السائدة  | **0.000 |
| 14 | 0.534 | توافر الخبرات والمهارات الشخصية المتنوعة وفي مجالات أخرى غير التي تتعلق بأمور المحاسبة والمراجعة مثل (الذكاء _ الحكم الشخصي _ القيادة _)                                | **0.000 |
| 15 | 0.291 | يمكن لمراجع الحسابات الخارجي الإستعانة ببعض موظفين المنشأة (التي هي محل المراجعة) وممن تتوافر لديهم الخبرة الكافية والتأهيل المناسب لزيادة جودة خدمة المراجعة والتدقيق. | **0.007 |
| 16 | 0.468 | قيام مراجع الحسابات بمراجعة أعمال لا يتوافر لديه الخبرة الكافية والمناسبة يؤثر سلباً على جودة أدائه في عملية المراجعة.  | **0.000 |

\*\* معامل الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.01

كما يوضح جدول رقم (11) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية لفقرات الإستبانة، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية (0.05،0.01) وبذلك تعتبر فقرات الإستبانة صادقة لما وضعت لقياسه.

### جدول رقم (11)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية لفقرات الإستبانة

| مستوى الدلالة | معامل الارتباط | الفقرة   | مسلسل |
|---------------|----------------|--|-------|
| **0.000       | 0.412          | توافر السمعة الحسنة، والشهرة لمكتب المراجعة والتدقيق.  | 17    |
| **0.000       | 0.481          | عدم وجود قضايا أو دعاوي قانونية أو قضائية ضد مكتب المراجعة.  | 18    |
| **0.000       | 0.451          | ارتباط مكتب التدقيق مع أحد مكاتب وشركات المراجعة العالمية.   | 19    |
| **0.009       | 0.281          | حجم مكتب التدقيق ومستوى تجهيزاته   | 20    |
| **0.000       | 0.421          | كبر حجم مكاتب التدقيق وسمعتها يجعلها أكثر حرصاً على توظيف مدققين ذوي كفاءة عالية مما يعزز جودة أعمال المراجعة. | 21    |

|    |   |       |         |
|----|---|-------|---------|
| 22 | ارتفاع درجة المنافسة بين مكاتب التدقيق وخاصة في تقدير الأتعاب<br>يؤثر سلباً على جودة أعمال التدقيق. | 0.316 | 0.003** |
|----|---|-------|---------|

\*\* معامل الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.01

بينما جدول رقم (12) يوضح معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث والدرجة الكلية لفقرات الإستبانة، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية (0.05،0.01) وبذلك تعتبر فقرات الإستبانة صادقة لما وضعت لقياسه.

### جدول رقم (12)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث والدرجة الكلية لفقرات الإستبانة

| مستوى<br>الدلالة | معامل<br>الارتباط | الفقرة   | مستوى |
|------------------|-------------------|--|-------|
| 0.020*           | 0.252             | يجب أن يتوافر لدى مراجع الحسابات الاستقلالية في العمل، والنزاهة،<br>والموضوعية   | 23    |
| 0.007**          | 0.293             | وجود علاقة شخصية بين مدقق الحسابات وإدارة الشركة يؤثر سلباً<br>على استقلاليته، وبالتالي على جودة أداء عملية المراجعة.        | 24    |
| 0.001**          | 0.353             | يجب عدم إقامة علاقات مالية بين المراجع وإدارة المنشأة أو قبول<br>هدايا ذات أهمية من المنشأة.                                 | 25    |
| 0.000**          | 0.454             | قيام مكتب المراجعة بتقديم بعض الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة<br>وتعبئة الإقرار الضريبي يؤثر سلباً على جودة عملية التدقيق. | 26    |

|    |       |         |   |
|----|-------|---------|---|
| 27 | 0.334 | 0.002** | إن طول الفترة الزمنية التي يبقى فيها المراجع مرتبطاً بالعميل يؤدي إلى إقامة علاقات شخصية بين المراجع والإدارة مما يؤثر سلباً على جودة عملية التدقيق.                                    |
| 28 | 0.484 | 0.000** | يوجد علاقة طردية بين نسبة الأتعاب التي يتقاضاها مراجع الحسابات من العميل، وبين جودة أدائه في عملية التدقيق.   |
| 29 | 0.487 | 0.000** | يجب تبني نظاماً لتحديد الأتعاب يكون مفروضاً من جهة رقابية معينة، ويكون مبنياً على أساس عدد ساعات العمل التي يقضيها المراجع في تنفيذ مهمته، ونوعية العمل ومن ثم تحديد تكلفة ساعات العمل. |
| 30 | 0.620 | 0.000** | إن تخفيض المراجع لأتعابه بهدف الحصول على أكبر عدد من العملاء يؤثر سلباً على جودة أعمال التدقيق.   |
| 31 | 0.520 | 0.000*  | عدم وجود طريقة علمية لتحديد أتعاب مراجع الحسابات وتلقي قبولاً عاماً من المراجع والعميل، وترك ذلك للمساومة بين الطرفين يؤثر سلباً على جودة أعمال التدقيق.                                |

\*\* معامل الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.01

أما جدول رقم (13) يوضح معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع والدرجة

الكلية لفقرات الإستبانة، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية

(0.05، 0.01) وبذلك تعتبر فقرات الإستبانة صادقة لما وضعت لقياسه.

### جدول رقم (13)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع والدرجة الكلية لفقرات الإستبانة

| رقم<br>مسألة | الفقرة   | معامل<br>الارتباط | مستوى<br>الدلالة |
|--------------|--|-------------------|------------------|
| 32           | مدى متانة وسلامة نظام الرقابة الداخلي للعميل محل المراجعة. يؤثر على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة .              | 0.550             | 0.000**          |
| 33           | قيام فريق المراجعة بفحص ودراسة وتقييم شامل لنظام الرقابة الداخلي لعملائه يؤثر على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة. | 0.462             | 0.000**          |
| 34           | صعوبة عملية المراجعة، ودرجة التعقيدات المصاحبة لها. تؤثر سلباً على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة.                | 0.399             | 0.000**          |
| 35           | استخدام وسائل تقنية، وأساليب حديثة في اتخاذ أعمال المراجعة. تؤثر إيجاباً على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة.      | 0.312             | 0.004**          |

|       |       |   |    |
|-------|-------|---|----|
| 0.001 | 0.355 | استخدام فريق عمل المراجعة للأساليب الإحصائية عند تنفيذ مهمة المراجعة. يؤثر إيجابياً على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة .                     | 36 |
| 0.006 | 0.296 | الاتصال مع مدقق الحسابات السابق قبل قبول المهمة.  | 37 |
| 0.000 | 0.438 | إجراء عملية تخطيط منظمة لكل مهمة تدقيق على حدة وتتضمن متطلبات الموظفين، وجدول أعمال التدقيق.  | 38 |
| 0.000 | 0.481 | وجود سياسات وإجراءات تتضمن تنفيذ العاملين لمهمة المراجعة وفقاً للمعايير والمتطلبات المهنية  | 39 |
| 0.000 | 0.493 | قيام مكتب التدقيق بتحديد إجراءات وتعليمات محددة لمنع إغفال أية خطوة من خطوات المراجعة المحددة وفقاً لبرنامج التدقيق المحدد                  | 40 |
| 0.001 | 0.346 | تقدير الوقت اللازم والمناسب لإنجاز مهمة التدقيق بما يتلاءم مع طبيعة المهمة.   | 41 |
| 0.000 | 0.388 | وجود سياسات وإجراءات لضمان اختيار المراجع المناسب لتنفيذ المهمة.  | 42 |
| 0.000 | 0.526 | تزويد مكتب المراجعة لعملائه بالنشرات والتعميمات والتعديلات الصادرة من الوزارات المختصة، والهيئات المهنية والتي قد تؤثر على الحسابات.        | 43 |
| 0.001 | 0.342 | الزيارات المتكررة من قبل مراجع الحسابات لموقع العميل  | 44 |
| 0.000 | 0.466 | توثيق عملية متابعة ومراجعة التقارير، وأوراق العمل والنتائج التي تم التوصل إليها من قبل المراجع، وذلك بالتوقيع أو تعبئة نماذج وقوائم معينة.  | 45 |
| 0.000 | 0.452 | التزام المراجع بإتمام عملية المراجعة وتقديم التقرير حسب الوقت والتاريخ المحدد لها.  | 46 |
| 0.000 | 0.404 | قيام مراجع الحسابات بقبول أي عملية مراجعة في حين لا يستطيع هو أو أفراد مكتبه من إتمامها بدرجة مقبولة سوف يؤثر سلباً على جودة أعمال التدقيق. | 47 |

\*\* معامل الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.01

ويوضح جدول رقم (14) يوضح معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الخامس والدرجة الكلية لفقرات الإستبانة، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبيّنة دالة عند مستوى معنوية (0.05، 0.01) وبذلك تعتبر فقرات الإستبانة صادقة لما وضعت لقياسه.

#### جدول رقم (14)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الخامس والدرجة الكلية لفقرات الإستبانة

| مستوى الدلالة | معامل الارتباط | الفقرة  | مستوى |
|---------------|----------------|---|-------|
| ** 0.000      | 0.392          | اهتمام المنظمات المهنية بالتطوير الدائم والمستمر لمهنة المراجعة يؤدي إلى جودة أداء عملية المراجعة.              | 48    |
| ** 0.000      | 0.387          | وجود التزام قانوني من قبل الجمعيات المهنية يلزم مكاتب المراجعة بضرورة إتباع نظام خاص لرقابة جودة أعمال التدقيق. | 49    |
| ** 0.000      | 0.459          | فرض عقوبات ومخالفات قانونية في حالة مخالفة مكاتب المراجعة   | 50    |

|    |       | لمعايير جودة التدقيق والمفروضة من قبل الجمعيات المهنية.   |         |
|----|-------|---|---------|
| 51 | 0.394 | وجود سياسات مفروضة من قبل الجمعيات المهنية تلزم العاملين بمكاتب التدقيق بالتعليم المستمر، وتنمية القدرات والمهارات الخاصة بهم.                              | **0.000 |
| 52 | 0.474 | ضرورة تصنيف مكاتب المراجعة من قبل الجمعيات المهنية إلى فئات معينة بحيث يأخذ في الاعتبار الحد الأدنى لمستوى الجودة المطلوبة.                                 | **0.000 |
| 53 | 0.410 | يجب إلزام مكاتب المراجعة من قبل الجمعيات المهنية بإنشاء قسم خاص لديها يعني بالرقابة على جودة أعمال التدقيق.   | **0.000 |
| 54 | 0.547 | ضرورة قيام الجمعيات المهنية بتوفير الكتب والإرشادات والنشرات المتعلقة بأمر المحاسبة والتدقيق ومنها ما يختص بأعمال الجودة.                                   | **0.000 |
| 55 | 0.489 | دور المنظمات والجمعيات المهنية الفعال في التدريب والتأهيل المستمر للمراجع بما يكفل تحقيق أعلى المستويات من الجودة في أعمال التدقيق.                         | **0.000 |
| 56 | 0.359 | يجب تطبيق فحص أداء مكاتب المراجعة بواسطة بعضها البعض Peer Review (مراجعة النظير)، حيث يتم فحص أداء المكتب من قبل مكتب آخر وكما هو متبع في الولايات المتحدة. | **0.001 |

\*\* معامل الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.01

ب- **الصدق البنائي:** وللتأكد من الصدق البنائي قام الباحث بإيجاد العلاقة بين كل محور من المحاور الخمسة للإستبيان، ويوضح جدول رقم (15) أن معاملات الارتباط لكل محور دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (0.01) و أن المحاور الخمسة لها علاقة قوية بهدف الدراسة.

### جدول رقم (15)

#### الصدق البنائي للمحاور

| المحور | عنوان المحور  | معامل الارتباط | مستوى الدلالة |
|--------|---|----------------|---------------|
| الأول  | العلاقة بين لكل من التأهيل العلمي، والخبرة العملية، وإلمام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها، على جودة أدائه في عملية المراجعة | 0.739          | **0.000       |
| الثاني | العلاقة بين سمعة مكتب المراجعة، وشهرته، وعلاقاته مع عملائه،   | 0.604          | **0.000       |

|        |   |                                   |         |
|--------|---|-----------------------------------|---------|
|        |   | وبين جودة أدائه في عملية المراجعة |         |
| الثالث | العلاقة بين استقلالية مدقق الحسابات، وتحديد أتعابه، وبين جودة عملية التدقيق                                   | 0.743                             | **0.000 |
| الرابع | العلاقة بين إجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، وبين جودة الأداء في عملية المراجعة                           | 0.802                             | **0.000 |
| الخامس | العلاقة بين دور المنظمات والجمعيات المهنية في الإشراف والرقابة على المهنة، وبين الجودة في أداء عملية المراجعة | 0.707                             | *0.000  |

\*\* معامل الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.01

#### 4-4-2 ثبات الاستبانة Reliability:

أجرى الباحث خطوات الثبات على العينة الإستطلاعية نفسها بطريقتين هما طريقة التجزئة النصفية، ومعامل ألفا كرونباخ.

#### 1- طريقة التجزئة النصفية Split-Half Coefficient

• تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون بين معدل الأسئلة الفردية ومعدل الأسئلة الزوجية لكل قسم، وقد تم تصحيح معاملات الارتباط بإستخدام معامل ارتباط سبيرمان براون للتصحيح

(Spearman-Brown Coefficient) حسب المعادلة التالية:

$$\text{معامل الثبات} = \frac{r^2}{r+1} \text{ حيث } r \text{ معامل الارتباط كما هو موضح في جدول رقم (16)}$$

أن هناك معامل ثبات كبير نسبياً لفقرات الإستبيان.

وقد إستخدم معامل جوتمان في حالة أن يكون عدد الفقرات الفردية لا يساوي عدد

الأسئلة الزوجية في المحور.

جدول رقم (16)

يوضح معاملات الارتباط بين معدل الفقرات الزوجية والفردية لكل محور من محاور الإستبيان

| المحور | عنوان المحور                       | عدد الفقرات | معامل الارتباط | معامل الارتباط المصحح | مستوى الدلالة |
|--------|------------------------------------|-------------|----------------|-----------------------|---------------|
| الأول  | العلاقة بين لكل من التأهيل العلمي، | 10          | 0.4043         | 0.5758                | 0.000**       |

|         |        |        |    |   |        |
|---------|--------|--------|----|---|--------|
|         |        |        |    | والخبرة العملية، وإمام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها، على جودة أدائه في عملية المراجعة       |        |
| **0.005 | 0.3431 | 0.2071 | 6  | العلاقة بين سمعة مكتب المراجعة، وشهرته، وعلاقاته مع عملائه، وبين جودة أدائه في عملية المراجعة                 | الثاني |
| **0.000 | 0.5454 | 0.3749 | 9  | العلاقة بين استقلالية مدقق الحسابات، وتحديد أتعابه، وبين جودة عملية التدقيق                                   | الثالث |
| **0.000 | 0.7250 | 0.5687 | 16 | العلاقة بين إجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، وبين جودة الأداء في عملية المراجعة                           | الرابع |
| **0.000 | 0.6994 | 0.5378 | 9  | العلاقة بين دور المنظمات والجمعيات المهنية في الإشراف والرقابة على المهنة، وبين الجودة في أداء عملية المراجعة | الخامس |

\*\* معامل الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.01

وقد تبين من جدول رقم (16) السابق أن معاملات الارتباط دالة إحصائياً عند مستوى دلالة

(0.01) مما يدل على أن هناك معامل ثبات كبير نسبياً ويستطيع الباحث تطبيقها على عينة

ومجتمع الدراسة.

## 2- طريقة ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha

يستخدم الباحث طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبانة لكل محور من محاور الإستبانة

وكطريقة ثانية لقياس الثبات ويبين جدول رقم (17) معاملات ألفا كرونباخ والتي تدل على

وجود معاملات ثبات كبيرة ودالة إحصائياً.

## جدول رقم (17)

يبين معاملات الثبات لأبعاد الدراسة باستخدام طريقة ألفا كرونباخ

| المحور | عنوان المحور  | عدد الفقرات | معامل الفا كرونباخ |
|--------|---|-------------|--------------------|
| الأول  | العلاقة بين لكل من التأهيل العلمي، والخبرة العملية، وإلمام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها، على جودة أدائه في عملية المراجعة | 10          | 0.7169             |
| الثاني | العلاقة بين سمعة مكتب المراجعة، وشهرته، وعلاقاته مع عملائه، وبين جودة أدائه في عملية المراجعة   | 6           | 0.3914             |
| الثالث | العلاقة بين استقلالية مدقق الحسابات، وتحديد أتعابه، وبين جودة عملية التدقيق   | 9           | 0.7401             |
| الرابع | العلاقة بين إجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، وبين جودة الأداء في عملية المراجعة   | 16          | 0.7851             |
| الخامس | العلاقة بين دور المنظمات والجمعيات المهنية في الإشراف والرقابة على المهنة، وبين الجودة في أداء عملية المراجعة                               | 9           | 0.7643             |

وبذلك يكون قد تأكد للباحث صدق وثبات الاستبانة وتكون الإستبانة في صورتها النهائية {أنظر

ملحق رقم (2) قابلة للتوزيع، وصالحة للتطبيق على مجتمع الدراسة}.

### 4-5 المعالجات الإحصائية:

قام الباحث بتفريغ وتحليل الإستبانة من خلال برنامج SPSS الإحصائي وتم إستخدام

الإختبارات الإحصائية التالية:

1- النسب المئوية والتكرارات

2- إختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الإستبانة

3- معامل إرتباط بيرسون لقياس صدق الفقرات

4- إختبار كولومجروف - سمرنوف لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا

(1- Sample K-S)

1- إختبار T للعينة الواحدة (One Sample T-Test)

2- إختبار T للعينات المستقلة (Independent Sample T-test)

3- إختبار التباين الأحادي (One Way ANOVA)

## الفصل الخامس

# نتائج الدراسة ومناقشتها

1-5 إختبار التوزيع الطبيعي (إختبار كولمجروف - سمونوف)

(One Sample K-S)

2-5 مناقشة وإختبار فرضيات البحث (تحليل فقرات كل محور)

1-2-5 إختبار الفرضية الأولى - (فقرة رقم 7-فقرة رقم 16)

2-2-5 إختبار الفرضية الثانية - (فقرة رقم 17 - فقرة رقم 22)

3-2-5 إختبار الفرضية الثالثة - (فقرة رقم 23 - فقرة رقم 31)

4-2-5 إختبار الفرضية الرابعة - (فقرة رقم 32 - فقرة رقم 47)

5-2-5 إختبار الفرضية الخامسة - (فقرة رقم 48 - فقرة رقم 56)

6-2-5 إختبار الفرضية السادسة.

6- النتائج و التوصيات

7- المراجع

8- الملاحق

## مقدمة:

يتضمن هذا الفصل عرض نتائج المعالجات الإحصائية التي أجريت على مجتمع الدراسة، أسئلة البحث، تحليل هذه النتائج تفصيلاً، تحديد مدى الدلالة الإحصائية لكل منهما، تأثير ذلك في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات مع تحليل وإختبار فرضيات البحث.

### 5-1 إختبار التوزيع الطبيعي (إختبار كولمجروف - سمرنوف) (One Sample K-S).

إستخدم الباحث إختبار كولمجروف - سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا وهو إختبار ضروري في حالة إختبار الفرضيات لأن معظم الإختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعي. ويوضح الجدول التالي رقم (18) نتائج الإختبار حيث أن قيمة الإختبار  $Z$  صغيرة ( أي أصغر من قيمة  $Z$  الجدولية وكذلك قيمة مستوى الدلالة أكبر من 0.05 ( $sig. \geq 0.05$ ) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب إستخدام الإختبارات المعلمية.

### جدول رقم (18)

#### يبين نتائج إختبار التوزيع الطبيعي

| المحور                | عنوان المحور   | قيمة الإختبار $Z$ | مستوى المعنوية |
|-----------------------|--|-------------------|----------------|
| الأول                 | لا توجد علاقة بين التأهيل العلمي، والخبرة العملية، وإلمام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها، على جودة أدائه في عملية المراجعة | 1.123             | 0.161          |
| الثاني                | لا توجد علاقة بين سمعة مكتب المراجعة، وشهرته، وعلاقاته مع عملائه، وبين جودة أدائه في عملية المراجعة  | 1.381             | 0.052          |
| الثالث                | لا توجد علاقة بين استقلالية مدقق الحسابات، وتحديد أتعابه، وبين جودة عملية التدقيق  | 0.837             | 0.485          |
| الرابع                | لا توجد علاقة بين إجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، وبين جودة الأداء في عملية المراجعة  | 1.197             | 0.114          |
| الخامس                | لا توجد علاقة بين دور المنظمات والجمعيات المهنية في الإشراف والرقابة على المهنة، وبين الجودة في أداء عملية المراجعة                        | 1.036             | 0.234          |
| فقرات الإستبانة جميعا |  |                   | 0.910          |

## 5-2: مناقشة وإختبار فرضيات البحث (تحليل فقرات كل محور).

الجدول التالية تبين النسبة المئوية لبدائل كل فقرة وكذلك المتوسط الحسابي وقيمة t ومستوى الدلالة لكل فقرة، وتكون الفقرة إيجابية بمعنى أن أفراد المجتمع يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية و مستوى المعنوية اقل من 0.05، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد المجتمع لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أصغر من قيمة t الجدولية و مستوى المعنوية أقل من 0.05، وتكون آراء المجتمع في الفقرة محايدة إذا كان مستوى المعنوية أكبر من 0.05. وهذا ينطبق على جميع الفقرات في إستبانة الدراسة.

5-2-1 إختبار الفرضية الأولى: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لكل من التأهيل العلمي، والخبرة العملية، وإلمام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها، على جودة أدائه في عملية المراجعة.

لإختبار مدى صحة هذه الفرضية تم عمل الإختبارات اللازمة من خلال تحليل فقرات المحور الأول من الإستبانة والتي توضح نتائج إختبار (One Sample T-Test) وذلك حسب الجدول رقم (19) والذي يوضح أن جميع الفقرات هي فقرات إيجابية حيث أن مستوى الدلالة لكل منها أقل من 0.05 وقيم t المحسوبة لكل منها أكبر من قيمة t الجدولية وسوف نبين تحليل كل فقرة كما يلي:

الفقرة رقم (7) تبين أن 94.1% من أفراد المجتمع يتفقون على أن التأهيل العلمي والمهني المناسب لجميع أعضاء فريق التدقيق يؤثر في جودة التدقيق، و 3.6% يعارضون ذلك، وقد تبين أن قيمة t المحسوبة تساوي 20.008 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة تساوي 0.00 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن التأهيل العلمي والمهني مناسب لجميع أعضاء فريق التدقيق ويؤثر في جودة عملية المراجعة.

الفقرة رقم (8) تبين أن 84.7% من أفراد المجتمع يتفقون على حصول مدقق الحسابات المكاف بعملية التدقيق على شهادة مهنية مثل شهادة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ACPA أو الشهادة الأمريكية AICPA أو غيرهما من الشهادات المهنية يؤثر إيجاباً، و 8.3% يعارضون ذلك، وقد تبين أن قيمة t المحسوبة تساوي 11.231 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة تساوي 0.00 وهي أقل من 0.05 مما يدل على حصول مدقق الحسابات المكاف بعملية التدقيق على شهادة مهنية مثل شهادة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ACPA أو الشهادة الأمريكية AICPA أو غيرهما من الشهادات المهنية له أثر إيجابي على عملية المراجعة.

الفقرة رقم (9) تبين أن 94.1% من أفراد المجتمع يتفقون على الإلمام الكافي من قبل مدقق الحسابات بمعايير المراجعة والمحاسبة المتعارف عليها، و 3.6% يعارضون ذلك، وقد تبين أن قيمة t المحسوبة تساوي 18.744 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة تساوي 0.00 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن الإلمام الكافي من قبل مدقق الحسابات بمعايير المراجعة والمحاسبة المتعارف عليها له أثر إيجابي على جودة عملية المراجعة.

الفقرة رقم (10) تبين أن 96.5% من أفراد المجتمع يتفقون على ضرورة معرفة فريق عمل التدقيق بقواعد وآداب وسلوكيات المهنة، و 3.5% يعارضون ذلك، وقد تبين أن قيمة t المحسوبة تساوي 21.398 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة تساوي 0.00 وهي أقل من 0.05 مما يدل على معرفة فريق عمل التدقيق بقواعد وآداب وسلوكيات المهنة له أثر إيجابي على عملية المراجعة.

الفقرة رقم (11) تبين أن 87.0% من أفراد المجتمع يتفوقون على ضرورة توافر الخبرة الكافية لدى مدقق الحسابات في نوع الصناعة التي يمارسها وتنتمي إليها منشأة العميل محل المراجعة، و 10.6% يعارضون ذلك، وقد تبين أن قيمة t المحسوبة تساوي 11.983 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة تساوي 0.00 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه يجب توافر الخبرة الكافية لدى مدقق الحسابات في نوع الصناعة التي يمارسها وتنتمي إليها منشأة العميل محل المراجعة حيث أن لها تأثير إيجابي على عملية المراجعة.

الفقرة رقم (12) تبين أن 94.1% من أفراد المجتمع يتفوقون على مشاركة مدقق الحسابات في التدريب والتأهيل المستمر، ومشاركته في المحاضرات والندوات المهنية المتخصصة، و 1.2% يعارضون ذلك، وقد تبين أن قيمة t المحسوبة تساوي 21.607 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة تساوي 0.00 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن مشاركة مدقق الحسابات في التدريب والتأهيل المستمر، ومشاركته في المحاضرات والندوات المهنية المتخصصة له تأثير إيجابي على عملية المراجعة.

الفقرة رقم (13) تبين أن 94.2% من أفراد المجتمع يتفوقون على مدى التزام مدقق الحسابات بالأنظمة والتشريعات القانونية السائدة، و 2.4% يعارضون ذلك، وقد تبين أن قيمة t المحسوبة تساوي 17.981 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة تساوي 0.00 وهي أقل من 0.05 مما يدل على ضرورة التزام مدقق الحسابات بالأنظمة والتشريعات القانونية السائدة لها تأثير إيجابي على عملية المراجعة.

الفقرة رقم (14) تبين أن 92.9% من أفراد المجتمع يتفوقون على توافر الخبرات والمهارات الشخصية المتنوعة وفي مجالات أخرى غير التي تتعلق بأمور المحاسبة والمراجعة مثل (الذكاء \_ الحكم الشخصي \_ القيادة ...)، و 2.4% يعارضون ذلك، وقد تبين أن قيمة t المحسوبة تساوي 18.504 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة تساوي 0.00 وهي أقل من 0.05 مما يدل على توافر الخبرات والمهارات الشخصية المتنوعة وفي مجالات أخرى غير التي تتعلق بأمور المحاسبة والمراجعة مثل (الذكاء \_ الحكم الشخصي \_ القيادة ..... ) له أثر إيجابي في جودة عملية المراجعة.

الفقرة رقم (15) تبين أن 51.8% من أفراد المجتمع يتفوقون على أنه يمكن لمراجع الحسابات الخارجي الإستعانة ببعض موظفين المنشأة (التي هي محل المراجعة) وممن تتوافر لديهم الخبرة الكافية والتأهيل المناسب لزيادة جودة خدمة المراجعة والتدقيق، و 25.8% يعارضون ذلك، وقد تبين أن قيمة t المحسوبة تساوي 2.834 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة تساوي 0.006 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه يمكن لمراجع الحسابات الخارجي الإستعانة ببعض موظفين المنشأة (التي هي محل المراجعة) وممن تتوافر لديهم الخبرة الكافية والتأهيل المناسب لزيادة جودة خدمة المراجعة والتدقيق.

ولا شك أن ذلك موضوع خلاف بين الباحثين والدارسين فمنهم من أيد ذلك، ومنهم من رأى بعكس ما سبق، ولكن تظهر نتائج مجتمع الدراسة أنه يمكن الإستعانة ببعض موظفي المنشأة في عملية التدقيق.

الفقرة رقم (16) تبين أن 83.5% من أفراد المجتمع يتفقون على قيام مراجع الحسابات بمراجعة أعمال لا يتوافر لديه الخبرة الكافية والمناسبة يؤثر سلباً على جودة أدائه في عملية المراجعة، و 11.8% يعارضون ذلك، وقد تبين أن قيمة t المحسوبة تساوي 2.834 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على قيام مراجع الحسابات بمراجعة أعمال لا يتوافر لديه الخبرة الكافية والمناسبة يؤثر سلباً على جودة أدائه في عملية المراجعة.

جدول رقم (19)

النسبة المئوية لبدائل كل فقرة وكذلك المتوسط الحسابي وقيمة t ومستوى الدلالة لكل فقرة في المحور الأول من الاستبانة

| مستوى المعنوية | قيمة t | المتوسط الحسابي من (5) | غير موافق بشدة % | غير موافق % | محايد % | موافق % | موافق بشدة % | الفقرة   | مسلسل |
|----------------|--------|------------------------|------------------|-------------|---------|---------|--------------|--|-------|
| 0.000          | 20.008 | 4.64                   | 1.2              | 2.4         | 2.4     | 20.0    | 74.1         | التأهيل العلمي والمهني المناسب لجميع أعضاء فريق التدقيق.   | 7     |
| 0.000          | 11.231 | 4.18                   | 2.4              | 5.9         | 7.1     | 41.2    | 43.5         | حصول مدقق الحسابات المكلف بعملية التدقيق على شهادة مهنية مثل شهادة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ACPA أو الشهادة الأمريكية AICPA أو غيرهما من الشهادات المهنية. | 8     |
| 0.000          | 18.744 | 4.55                   | 1.2              | 2.4         | 2.4     | 28.2    | 65.9         | الإلمام الكافي من قبل مدقق الحسابات بمعايير المراجعة والمحاسبة المتعارف عليها.   | 9     |
| 0.000          | 21.398 | 4.58                   | 0.0              | 3.5         | 0.0     | 31.8    | 64.7         | معرفة فريق عمل التدقيق بقواعد وآداب وسلوكيات المهنة.   | 10    |
| 0.000          | 11.983 | 4.20                   | 0.0              | 10.6        | 2.4     | 43.5    | 43.5         | توافر الخبرة الكافية لدى مدقق الحسابات في نوع الصناعة التي يمارسها وتنتمي إليها منشأة العميل محل المراجعة.   | 11    |
| 0.000          | 21.607 | 4.52                   | 0.0              | 1.2         | 4.7     | 35.3    | 58.8         | مشاركة مدقق الحسابات في التدريب  | 12    |

| مستوى المعنوية | قيمة t | المتوسط الحسابي من (5) | غير موافق بشدة %     | غير موافق % | محايد % | موافق % | موافق بشدة % | الفقرة  | مسلسل |  |
|----------------|--------|------------------------|----------------------|-------------|---------|---------|--------------|---|-------|--|
|                |        |                        |                      |             |         |         |              | والتأهيل المستمر، ومشاركته في المحاضرات والندوات المهنية المتخصصة.  |       |  |
| 0.000          | 17.981 | 4.42                   | 1.2                  | 1.2         | 3.5     | 42.4    | 51.8         | مدى إلتزام مدقق الحسابات بالأنظمة والتشريعات القانونية السائدة  | 13    |  |
| 0.000          | 18.504 | 4.39                   | 0.0                  | 2.4         | 4.7     | 44.7    | 48.2         | توافر الخبرات والمهارات الشخصية المتنوعة وفي مجالات أخرى غير التي تتعلق بأمور المحاسبة والمراجعة مثل (الذكاء _ الحكم الشخصي _ القيادة _)                              | 14    |  |
| 0.006          | 2.834  | 3.38                   | 8.2                  | 17.6        | 22.4    | 31.8    | 20.0         | يمكن لمراجع الحسابات الخارجي الإستعانة ببعض موظفي المنشأة (التي هي محل المراجعة) ومن تتوافر لديهم الخبرة الكافية والتأهيل المناسب لزيادة جودة خدمة المراجعة والتدقيق. | 15    |  |
| 0.000          | 10.903 | 4.21                   | 1.2                  | 10.6        | 4.7     | 32.9    | 50.6         | قيام مراجع الحسابات بمراجعة أعمال لا يتوافر لديه الخبرة الكافية والمناسبة يؤثر سلباً على جودة أدائه في عملية المراجعة.  | 16    |  |
| 0.000          | 26.40  | 4.305                  | المعدل الكلي للفرضية |             |         |         |              |   |       |  |

قيمة t الجدولية عند درجة حرية 84 ومستوى دلالة 0.05 تساوي 1.99

كما يبين جدول رقم (19) أن المتوسط الحسابي يساوي 4.3059 وقيمة t المحسوبة تساوي

26.406 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة تساوي 0.000

وهي أقل من 0.05 مما يدل على رفض الفرضية العدمية أي توجد علاقة إيجابية بين كل من

التأهيل العلمي، والخبرة العملية، وإمام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها،

على جودة أدائه في عملية المراجعة.

ويرى الباحث وبناءً على نتائج تحليل الفقرات السابقة للفرضية الأولى والموضحة في جدول

رقم (19) يتبين أن التأهيل العلمي، والخبرة العملية، وإمام مراجع الحسابات بمعايير

المراجعة المتعارف عليها يؤثر إيجاباً على جودة تدقيق الحسابات. مما يدل على عدم صحة

الفرضية الأولى والتي تقول بأنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية.

كما تبين أيضاً وجود عدد قليل ممن يمارسون مهنة تدقيق الحسابات، وممن يحملون الشهادات العليا كالماجستير، والدكتوراه، أو ممن يحملون الشهادات المهنية في التدقيق كشهادة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ACPA، أو الشهادة الأمريكية AICPA، وغيرهما وهذا يدعوننا إلى محاولة رفع المستوى العلمي والمهني لمراجعي الحسابات.

**2-2-5 إختبار الفرضية الثانية:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين سمعة مكتب المراجعة، وشهرته، وعلاقاته مع عملائه، وبين جودة أدائه في عملية المراجعة.

ولإختبار مدى صحة هذه الفرضية تم القيام بإجراء الإختبارات اللازمة من خلال تحليل فقرات المحور الثاني من الإستبانة والتي توضحها نتائج إختبار (One Sample T-Test) حسب الجدول رقم (20) والذي يبين أن جميع فقرات المحور هي فقرات إيجابية حيث أن مستوى الدلالة لكل منها أقل من 0.05 وقيم t المحسوبة لكل منها أكبر من قيمة t الجدولية وسوف نبين تحليل كل فقرة كما يلي:

الفقرة رقم (17) تبين أن 91.7% من أفراد المجتمع يتفوقون على توافر السمعة الحسنة، والشهرة لمكتب المراجعة والتدقيق، و 5.9% يعارضون ذلك، وقد تبين أن قيمة t المحسوبة تساوي 16.008 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على توافر السمعة الحسنة، والشهرة لمكتب المراجعة والتدقيق حيث أن له أثر إيجابي على جودة عملية المراجعة.

الفقرة رقم (18) تبين أن 59.4% من أفراد المجتمع يتفوقون على عدم وجود قضايا أو دعاوي قانونية أو قضائية ضد مكتب المراجعة، و 5.9% يعارضون ذلك، وقد تبين أن قيمة t المحسوبة تساوي 12.174 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة

تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن عدم وجود قضايا أو دعاوي قانونية أو قضائية ضد مكتب المراجعة له أثر إيجابي. على عملية المراجعة.

الفقرة رقم (19) تبين أن 68.3% من أفراد المجتمع يتفقون على إرتباط مكتب التدقيق مع أحد مكاتب وشركات المراجعة العالمية، و 11.8% يعارضون ذلك، وقد تبين أن قيمة t المحسوبة تساوي 6.541 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على إرتباط مكتب التدقيق مع أحد مكاتب وشركات المراجعة العالمية له تأثير إيجابي على جودة المراجعة .

الفقرة رقم (20) تبين أن 81.2% من أفراد المجتمع يتفقون على تأثير حجم مكتب التدقيق ومستوى تجهيزاته، و 7.1% يعارضون ذلك، وقد تبين أن قيمة t المحسوبة تساوي 10.561 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على تناسب حجم مكتب التدقيق مع مستوى تجهيزاته يؤثر بالإيجاب وذلك حسب آراء مجتمع الدراسة. وهذا ما أيده الكثير من الدراسات السابقة ومن أهمها دراسة De Angelo والذي يرى أن المراجعة التي تؤديها مكاتب المحاسبة والمراجعة الكبيرة ينتج عنها إكتشاف للأخطاء في القوائم المالية بدرجة أعلى عن تلك التي يتم إكتشافها بواسطة مكاتب المراجع صغيرة الحجم، ويرى أن السبب في ذلك أن الإسم الكبير يعني السمعة الحسنة، وتوافر الموارد لتدريب مراجعيها.

الفقرة رقم (21) تبين أن 88.3% من أفراد المجتمع يتفوقون على أن كبر حجم مكاتب التدقيق وسمعتها يجعلها أكثر حرصاً على توظيف مدققين ذوي كفاءة عالية مما يعزز جودة أعمال المراجعة، و 8.3% يعارضون ذلك، وقد تبين أن قيمة t المحسوبة تساوي 12.40 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن كبر حجم مكاتب التدقيق وسمعتها يجعلها أكثر حرصاً على توظيف مدققين ذوي كفاءة عالية مما يعزز جودة أعمال المراجعة.

الفقرة رقم (22) تبين أن 67.1% من أفراد المجتمع يتفوقون على أن ارتفاع درجة المنافسة بين مكاتب التدقيق وخاصة في تقدير الأتعاب يؤثر سلباً على جودة أعمال التدقيق، و 17.6% يعارضون ذلك، وقد تبين أن قيمة t المحسوبة تساوي 6.236 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن ارتفاع درجة المنافسة بين مكاتب التدقيق وخاصة في تقدير الأتعاب يؤثر سلباً على جودة أعمال التدقيق.

### جدول رقم (20)

النسبة المئوية لبدائل كل فقرة وكذلك المتوسط الحسابي وقيمة t ومستوى الدلالة لكل فقرة في المحور الثاني من الإستبانة

| مسلسل | الفقرة                                      | موافق بشدة % | موافق % | محايد % | غير موافق % | غير موافق بشدة % | المتوسط الحسابي من (5) | قيمة t | مستوى المعنوية |
|-------|---|--------------|---------|---------|-------------|------------------|------------------------|--------|----------------|
| 17    | توافر السمعة الحسنة، والشهرة لمكتب المراجعة | 63.5         | 28.2    | 2.4     | 4.7         | 1.2              | 4.48                   | 16.008 | 0.000          |

| مستوى المعنوية | قيمة t | المتوسط الحسابي من (5) | غير موافق بشدة %     | غير موافق % | محايد % | موافق % | موافق بشدة % | الفقرة   | مستوى |  |
|----------------|--------|------------------------|----------------------|-------------|---------|---------|--------------|--|-------|--|
|                |        |                        |                      |             |         |         |              | والتدقيق.  |       |  |
| 0.000          | 12.174 | 4.28                   | 4.7                  | 1.2         | 4.7     | 10.0    | 49.4         | عدم وجود قضايا أو دعاوي قانونية أو قضائية ضد مكتب المراجعة.  | 18    |  |
| 0.000          | 6.541  | 3.73                   | 4.7                  | 7.1         | 20.0    | 47.1    | 21.2         | ارتباط مكتب التدقيق مع أحد مكاتب وشركات المراجعة العالمية.   | 19    |  |
| 0.000          | 10.561 | 3.94                   | 1.2                  | 5.9         | 11.8    | 60.0    | 21.2         | حجم مكتب التدقيق ومستوى تجهيزاته   | 20    |  |
| 0.000          | 12.400 | 4.21                   | 1.2                  | 7.1         | 3.5     | 45.9    | 42.4         | كبر حجم مكاتب التدقيق وسمعتها يجعلها أكثر حرصاً على توظيف مدققين ذوي كفاءة عالية مما يعزز جودة أعمال المراجعة. | 21    |  |
| 0.000          | 6.236  | 3.81                   | 4.7                  | 12.9        | 15.3    | 30.6    | 36.5         | ارتفاع درجة المنافسة بين مكاتب التدقيق وخاصة في تقدير الأتعاب يؤثر سلباً على جودة أعمال التدقيق.               | 22    |  |
| 0.000          | 20.55  | 4.076                  | المعدل الكلي للفرضية |             |         |         |              |  |       |  |

قيمة t الجدولية عند درجة حرية 84 ومستوى دلالة 0.05 تساوي 1.99

كما يبين جدول رقم (20) أن المتوسط الحسابي يساوي 4.076 وقيمة t المحسوبة تساوي

20.55 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة تساوي 0.000

وهي أقل من 0.05 مما يدل على رفض الفرضية العدمية أي توجد علاقة إيجابية بين سمعة

مكتب المراجعة، وشهرته، وعلاقاته مع عملائه، وبين جودة أدائه في عملية المراجعة.

وبناءً عليه يرى الباحث أن سمعة مكتب المراجعة، وشهرته، وعلاقاته مع عملائه يؤثر إيجاباً في جودة عملية المراجعة وبالتالي يتضح عدم صحة الفرضية القائلة بأنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين هذه العوامل، وجودة عملية المراجعة.

3-2-5 إختبار الفرضية الثالثة: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إستقلالية مدقق الحسابات، وتحديد أتعابه، وبين جودة عملية المراجعة.

ولإختبار مدى صحة هذه الفرضية تم القيام بإجراء الإختبارات اللازمة من خلال تحليل فقرات المحور الثالث والتي يبينها جدول رقم (21) وجميعها فقرات إيجابية (بإستثناء الفقرتين (26)، (28) كانت آراء أفراد العينة فيهما محايدة)، حيث أن مستوى الدلالة لكل منها أقل من 0.05 وقيم t المحسوبة لكل منها أكبر من قيمة t الجدولية وسوف نبين تحليل كل فقرة كما يلي:

الفقرة رقم (23) تبين أن 98.9% من أفراد المجتمع يتفقون على انه يجب أن يتوافر لدى مراجع الحسابات الإستقلالية في العمل، والنزاهة، والموضوعية، و 0.0% يعارضون ذلك، وقد تبين أن قيمة t المحسوبة تساوي 44.775 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه يجب أن يتوافر لدى مراجع الحسابات الإستقلالية في العمل، والنزاهة، والموضوعية. وأن ذلك يؤثر إيجابياً على جودة عملية المراجعة.

الفقرة رقم (24) تبين أن 69.4% من أفراد المجتمع يتفقون على وجود علاقة شخصية بين مدقق الحسابات وإدارة الشركة يؤثر سلباً على استقلاليته، وبالتالي على جودة أداء عملية المراجعة، و 16.5% يعارضون ذلك، وقد تبين أن قيمة t المحسوبة تساوي 6.453 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05

مما يدل على وجود علاقة شخصية بين مدقق الحسابات وإدارة الشركة يؤثر سلباً على استقلاليته، وبالتالي على جودة أداء عملية المراجعة.

الفقرة رقم (25) تبين أن 90.6% من أفراد المجتمع يتفقون على أنه يجب عدم إقامة علاقات مالية بين المراجع وإدارة المنشأة أو قبول هدايا ذات أهمية من المنشأة، و 4.7% يعارضون ذلك، وقد تبين أن قيمة t المحسوبة تساوي 15.578 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه يجب عدم إقامة علاقات مالية بين المراجع وإدارة المنشأة أو قبول هدايا ذات أهمية من المنشأة. وأن ذلك له أثر إيجابي على جودة عملية المراجعة.

الفقرة رقم (26) تبين أن 48.2% من أفراد المجتمع يتفقون على أنه يجب قيام مكتب المراجعة بتقديم بعض الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة وتعبئة الإقرار الضريبي يؤثر سلباً على جودة عملية التدقيق، و 40.0% يعارضون ذلك، ومستوى الدلالة تساوي 0.162 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على آراء أفراد العينة محايدة لتلك الفقرة.

ويرى الباحث أن نسبة المعارضين مرتفعة نسبياً وأن ذلك يأخذ إتجاهين بين الباحثين

( Humphrey, C, et.al, 1992 ) وكما يلي:

الإتجاه الأول: يؤيد ويوافق على تقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة وقد تبنى ذلك Goldman And Barlev حيث يرون أن تقديم الخدمات غير التقليدية يجعل المراجع يقترب بصورة فريدة Unique من العميل مما يزيد دور المراجع ونفوذه على العميل، ومن ثم يكون المراجع في وضع يمكنه من خلاله مقاومة أي ضغط من العميل وبالتالي الحفاظ على إستقلاليته.

الإتجاه الثاني: وهو يعارض تقديم الخدمات الإستشارية من قبل المراجع لعميل المراجعة، وأن المراجع الذي يقوم بتقديم خدمات إستشارية لعميل المراجعة، وبالتالي يصبح المراجع في موقف الدفاع عن هذا العميل مما يصعب معه الحفاظ على إستقلاله ومن ثم إنخفاض جودة أدائه، وأيده بذلك الكثير من الباحثين الذين يرون في ذلك إنعكاس سلبي على إستقلالية مراجع الحسابات.

الفقرة رقم (27) تبين أن 54.1% من أفراد المجتمع يتفقون على أن طول الفترة الزمنية التي يبقى فيها المراجع مرتبطاً بالعميل يؤدي إلى إقامة علاقات شخصية بين المراجع والإدارة مما يؤثر سلباً على جودة عملية المراجعة، و 30.6% يعارضون ذلك، وقد تبين أن قيمة t المحسوبة تساوي 2.642 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة تساوي 0.010 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن طول الفترة الزمنية التي يبقى فيها المراجع مرتبطاً بالعميل يؤدي إلى إقامة علاقات شخصية بين المراجع والإدارة مما يؤثر سلباً على جودة عملية المراجعة.

الفقرة رقم (28) تبين أن 49.4% من أفراد المجتمع يتفقون على أنه يوجد علاقة طردية بين نسبة الأتعاب التي يتقاضاها مراجع الحسابات من العميل، وبين جودة أدائه في عملية المراجعة،

و 34.1% يعارضون ذلك، وقد تبين أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.097 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على أن آراء أفراد العينة محايد لتلك الفقرة.

ويرى الباحث أن السبب في وجود هذه العلاقة الطردية وخاصة إذا كان مراجع الحسابات يتلقى إيرادات كبيرة من عميل المراجعة هذا يدفع المراجع وباستمرار أن يؤدي عمله بجودة عالية وذلك للحفاظ على هذا العميل، وألا يتحول إلى غيره في حالة تهاون مراجع الحسابات في أداء الأعمال الموكلة إليه وأغلبية أفراد المجتمع في هذا البحث يميلون إلى هذا الرأي.

الفقرة رقم (29) تبين أن 75.3% من أفراد المجتمع يتفقون على أنه يجب تبني نظاماً لتحديد الأتعاب يكون مفروضاً من جهة رقابية معينة، ويكون مبنياً على أساس عدد ساعات العمل التي يقضيها المراجع في تنفيذ مهمته، ونوعية العمل ومن ثم تحديد تكلفة ساعات العمل، و 12.9% يعارضون ذلك، وقد تبين أن قيمة t المحسوبة تساوي 7.884 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة تساوي 0.010 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه يجب تبني نظاماً لتحديد الأتعاب يكون مفروضاً من جهة رقابية معينة، ويكون مبنياً على أساس عدد ساعات العمل التي يقضيها المراجع في تنفيذ مهمته، ونوعية العمل ومن ثم تحديد تكلفة ساعات العمل. حيث أن هذا له أثر إيجابي على جودة مراجعة الحسابات.

الفقرة رقم (30) تبين أن 67.0% من أفراد المجتمع يتفقون على أن تخفيض المراجع لأتعابه بهدف الحصول على أكبر عدد من العملاء يؤثر سلباً على جودة أعمال التدقيق، و 18.9% يعارضون ذلك، وقد تبين أن قيمة t المحسوبة تساوي 6.562 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة تساوي 0.010 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن

تخفيض المراجع لأتعبه بهدف الحصول على أكبر عدد من العملاء يؤثر سلباً على جودة عملية المراجعة.

الفقرة رقم (31) تبين أن 73% من أفراد المجتمع يتفقون على أن عدم وجود طريقة علمية لتحديد أتعاب مراجع الحسابات وتلقي قبولاً عاماً من المراجع والعميل، وترك ذلك للمساومة بين الطرفين يؤثر سلباً على جودة أعمال التدقيق، و 14.1% يعارضون ذلك، وقد تبين أن قيمة  $t$  المحسوبة تساوي 7.319 وهي أكبر من قيمة  $t$  الجدولية والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة تساوي 0.010 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن عدم وجود طريقة علمية لتحديد أتعاب مراجع الحسابات وتلقي قبولاً عاماً من المراجع والعميل، وترك ذلك للمساومة بين الطرفين يؤثر سلباً على جودة عملية المراجعة.

## جدول رقم (21)

النسبة المئوية لبدائل كل فقرة وكذلك المتوسط الحسابي وقيمة t ومستوى الدلالة لكل فقرة  
في المحور الثالث من الاستبانة

| مستوى<br>المعنوية | قيمة t | المتوسط<br>الحسابي<br>من (5) | غير<br>موافق<br>بشدة<br>% | غير<br>موافق<br>% | محايد<br>% | موافق<br>% | موافق<br>بشدة<br>% | الفقرة  | مسلسل |
|-------------------|--------|------------------------------|---------------------------|-------------------|------------|------------|--------------------|---|-------|
| 0.000             | 44.775 | 4.86                         | 0.0                       | 0.0               | 1.2        | 11.8       | 87.1               | يجب أن يتوافر لدى مراجع الحسابات الاستقلالية في العمل، والنزاهة، والموضوعية   | 23    |
| 0.000             | 6.453  | 3.81                         | 4.7                       | 11.8              | 14.1       | 36.5       | 32.9               | وجود علاقة شخصية بين مدقق الحسابات وإدارة الشركة يؤثر سلباً على استقلاليته، وبالتالي على جودة أداء عملية المراجعة.  | 24    |
| 0.000             | 17.578 | 4.52                         | 0.0                       | 4.7               | 4.7        | 24.7       | 65.9               | يجب عدم إقامة علاقات مالية بين المراجع وإدارة المنشأة أو قبول هدايا ذات أهمية من المنشأة.   | 25    |
| 0.162             | 1.410  | 3.20                         | 8.2                       | 31.8              | 11.8       | 28.2       | 20.0               | قيام مكتب المراجعة بتقديم بعض الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة وتعبئة الإقرار الضريبي يؤثر سلباً على جودة عملية التدقيق.   | 26    |
| 0.010             | 2.642  | 3.34                         | 5.9                       | 24.7              | 15.3       | 37.6       | 16.5               | إن طول الفترة الزمنية التي يبقى فيها المراجع مرتبطاً بالعميل يؤدي إلى إقامة علاقات شخصية بين المراجع والإدارة مما يؤثر سلباً على جودة عملية التدقيق.                                    | 27    |
| 0.097             | 1.678  | 3.22                         | 8.2                       | 25.9              | 16.5       | 34.1       | 15.3               | يوجد علاقة طردية بين نسبة الأتعاب التي يتقاضاها مراجع الحسابات من العميل، وبين جودة أدائه في عملية التدقيق.   | 28    |
| 0.000             | 7.884  | 3.96                         | 4.7                       | 8.2               | 11.8       | 36.5       | 38.8               | يجب تبني نظاماً لتحديد الأتعاب يكون مفروضاً من جهة رقابية معينة، ويكون مبنياً على أساس عدد ساعات العمل التي يقضيها المراجع في تنفيذ مهمته، ونوعية العمل ومن ثم تحديد تكلفة ساعات العمل. | 29    |
| 0.000             | 6.562  | 3.84                         | 2.4                       | 16.5              | 14.1       | 29.4       | 37.6               | إن تخفيض المراجع لأتعابه بهدف الحصول على أكبر عدد من العملاء يؤثر سلباً على جودة أعمال التدقيق  | 30    |
| 0.000             | 7.319  | 3.86                         | 3.5                       | 10.6              | 12.9       | 42.4       | 30.6               | عدم وجود طريقة علمية لتحديد أتعاب مراجع الحسابات وتلقي قبولاً عاماً من المراجع والعميل، وترك ذلك للمساومة بين الطرفين   | 31    |

| مستوى<br>المعنوية | قيمة t | المتوسط<br>الحسابي<br>من (5) | غير<br>موافق<br>بشدة<br>% | غير<br>موافق<br>% | محايد<br>% | موافق<br>% | موافق<br>بشدة<br>% | الفقرة                             | مسلسل |
|-------------------|--------|------------------------------|---------------------------|-------------------|------------|------------|--------------------|------------------------------------|-------|
|                   |        |                              |                           |                   |            |            |                    | يؤثر سلباً على جودة أعمال التدقيق. |       |
| 0.000             | 12.61  | 3.845                        | المعدل الكلي للفرضية      |                   |            |            |                    |                                    |       |

قيمة t الجدولية عند درجة حرية 84 ومستوى دلالة 0.05 تساوي 1.99

ويبين جدول رقم (21) أن المتوسط الحسابي يساوي 3.845 وقيمة t المحسوبة تساوي 12.61 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05

ويرى الباحث وبناء على هذه النتيجة رفض الفرضية القائلة أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إستقلالية مدقق الحسابات، وتحديد أتعابه، وبين جودة عملية المراجعة.

4-2-5 إختبار الفرضية الرابعة: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، وبين جودة الأداء في عملية المراجعة.

ولإختبار مدى صحة هذه الفرضية تم القيام بإجراء الإختبارات اللازمة من خلال تحليل فقرات المحور الرابع من الإستبانة ويبين الجدول رقم (22) نتائج إختبار (One Sample T-Test). و المتعلقة بفقرات المحور الرابع وجميعها فقرات إيجابية حيث أن مستوى الدلالة لكل منها أقل من 0.05 وقيم t المحسوبة لكل منها أكبر من قيمة t الجدولية وسوف نبين تحليل كل فقرة كما يلي:

الفقرة رقم (32) تبين أن 95.3% من أفراد المجتمع يتفقون على أن مدى متانة وسلامة نظام الرقابة الداخلي للعميل محل المراجعة.يؤثر على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة، و 3.5% يعارضون ذلك، وقد تبين أن قيمة t المحسوبة تساوي 19.509 وهي أكبر من قيمة t الجدولية

والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن مدى متانة وسلامة نظام الرقابة الداخلي للعميل محل المراجعة. يؤثر على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة ومن ثم يؤثر على جودة عملية المراجعة.

الفقرة رقم (33) تبين أن 89.4% من أفراد المجتمع يتفقون على أن قيام فريق المراجعة بفحص ودراسة وتقييم شامل لنظام الرقابة الداخلي لعملائه يؤثر على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة، و 9.5% يعارضون ذلك، وقد تبين أن قيمة t المحسوبة تساوي 11.873 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن قيام فريق المراجعة بفحص ودراسة وتقييم شامل لنظام الرقابة الداخلي لعملائه يؤثر على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة.

الفقرة رقم (34) تبين أن 63.5% من أفراد المجتمع يتفقون على أن صعوبة عملية المراجعة، ودرجة التعقيدات المصاحبة لها. تؤثر سلبا على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة، و 21.2% يعارضون ذلك، وقد تبين أن قيمة t المحسوبة تساوي 5.067 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على صعوبة عملية المراجعة، ودرجة التعقيدات المصاحبة لها. حيث أنها تؤثر سلبا على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة.

وهذا يدل على أن رأي مجتمع الدراسة في هذه الفقرة إيجابي.

الفقرة رقم (35) تبين أن 90.6% من أفراد المجتمع يتفقون على أن استخدام وسائل تقنية، وأساليب حديثة في إتخاذ أعمال المراجعة.تؤثر إيجاباً على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة، و 4.7% يعارضون ذلك، وقد تبين أن قيمة t المحسوبة تساوي 15.373 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 مما يدل على أن إستخدام وسائل تقنية، وأساليب حديثة في إتخاذ أعمال المراجعة.تؤثر إيجاباً على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة وهذا يدل على أن رأي المجتمع إيجابي في هذه الفقرة.

الفقرة رقم (36) تبين أن 90.6% من أفراد المجتمع يتفقون على أن استخدام فريق عمل المراجعة للأساليب الإحصائية عند تنفيذ مهمة المراجعة.يؤثر إيجاباً على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة، و 2.4% يعارضون ذلك، وقد تبين أن قيمة t المحسوبة تساوي 16.536 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 مما يدل على أن استخدام فريق عمل المراجعة للأساليب الإحصائية عند تنفيذ مهمة المراجعة.يؤثر إيجاباً على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة.

الفقرة رقم (37) تبين أن 80.0% من أفراد المجتمع يتفقون على أنه يجب الإتصال مع مدقق الحسابات السابق قبل قبول المهمة، و 5.9% يعارضون ذلك، وقد تبين أن قيمة t المحسوبة تساوي 11.384 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه يجب الإتصال مع مدقق الحسابات السابق قبل قبول المهمة، وأن لذلك تأثير إيجابي على جودة المراجعة.

الفقرة رقم (38) تبين أن 98.9% من أفراد المجتمع يتفقون على أنه يجب إجراء عملية تخطيط منظمة لكل مهمة تدقيق على حدة وتتضمن متطلبات الموظفين، وجدول أعمال التدقيق، و 0.0% يعارضون ذلك، وقد تبين أن قيمة t المحسوبة تساوي 26.391 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه يجب إجراء عملية تخطيط منظمة لكل مهمة تدقيق على حدة وتتضمن متطلبات الموظفين، وجدول أعمال التدقيق وهذا دليل على أن رأي المجتمع إيجابي في هذه الفقرة.

الفقرة رقم (39) تبين أن 97.7% من أفراد المجتمع يتفقون على ضرورة وجود سياسات وإجراءات تتضمن تنفيذ العاملين لمهمة المراجعة وفقاً للمعايير والمتطلبات المهنية، و 1.2% يعارضون ذلك، وقد تبين أن قيمة t المحسوبة تساوي 25.100 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن وجود سياسات وإجراءات تتضمن تنفيذ العاملين لمهمة المراجعة وفقاً للمعايير والمتطلبات المهنية يؤثر بالإيجاب على عملية المراجعة.

الفقرة رقم (40) تبين أن 96.5% من أفراد المجتمع يتفقون على قيام مكتب التدقيق بتحديد إجراءات وتعليمات محددة لمنع إغفال أية خطوة من خطوات المراجعة المحددة وفقاً لبرنامج التدقيق المحدد، و 1.2% يعارضون ذلك، وقد تبين أن قيمة t المحسوبة تساوي 21.569 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على قيام مكتب التدقيق بتحديد إجراءات وتعليمات محددة لمنع إغفال أية خطوة من خطوات المراجعة المحددة وفقاً لبرنامج التدقيق المحدد. له تأثير إيجابي على جودة مراجعة الحسابات.

الفقرة رقم (41) تبين أن 97.7% من أفراد المجتمع يتفقون على تقدير الوقت اللازم والمناسب لإنجاز مهمة التدقيق بما يتلائم مع طبيعة المهمة، و 1.2% يعارضون ذلك، وقد تبين أن قيمة  $t$  المحسوبة تساوي 23.170 وهي أكبر من قيمة  $t$  الجدولية والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على تقدير الوقت اللازم والمناسب لإنجاز مهمة التدقيق بما يتلاءم مع طبيعة المهمة حيث أن ذلك له تأثير إيجابي على عملية المراجعة.

الفقرة رقم (42) تبين أن 96.4% من أفراد المجتمع يتفقون على وجود سياسات وإجراءات لضمان إختيار المراجع المناسب لتنفيذ المهمة، و 0.0% يعارضون ذلك، وقد تبين أن قيمة  $t$  المحسوبة تساوي 24.187 وهي أكبر من قيمة  $t$  الجدولية والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن وجود سياسات وإجراءات لضمان إختيار المراجع المناسب لتنفيذ المهمة له تأثير إيجابي على عملية المراجعة.

الفقرة رقم (43) تبين أن 90.6% من أفراد المجتمع يتفقون على أنه يجب تزويد مكتب المراجعة لعملائه بالنشرات والتعميمات والتعديلات الصادرة من الوزارات المختصة، والهيئات المهنية والتي قد تؤثر على الحسابات، و 1.2% يعارضون ذلك، وقد تبين أن قيمة  $t$  المحسوبة تساوي 16.787 وهي أكبر من قيمة  $t$  الجدولية والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه يجب تزويد مكتب المراجعة لعملائه بالنشرات والتعميمات والتعديلات الصادرة من الوزارات المختصة، والهيئات المهنية والتي قد تؤثر على الحسابات، وأن لذلك أثر إيجابي على عملية المراجعة.

الفقرة رقم (44) تبين أن 87.1% من أفراد المجتمع يتفقون على أن الزيارات المتكررة من قبل مراجع الحسابات لموقع العميل، و 4.7% يعارضون ذلك، وقد تبين أن قيمة t المحسوبة تساوي 14.009 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن الزيارات المتكررة من قبل مراجع الحسابات لموقع العميل تؤثر بالإيجاب على عملية المراجعة.

الفقرة رقم (45) تبين أن 96.5% من أفراد المجتمع يتفقون على أن يتم توثيق عملية متابعة ومراجعة التقارير، وأوراق العمل والنتائج التي تم التوصل إليها من قبل المراجع، وذلك بالتوقيع أو تعبئة نماذج وقوائم معينة، و 0.0% يعارضون ذلك، وقد تبين أن قيمة t المحسوبة تساوي 24.790 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه يجب توثيق عملية متابعة ومراجعة التقارير، وأوراق العمل والنتائج التي تم التوصل إليها من قبل المراجع، وذلك بالتوقيع أو تعبئة نماذج وقوائم معينة وأن تأثير ذلك إيجابي على جودة عملية المراجعة.

الفقرة رقم (46) تبين أن 97.6% من أفراد المجتمع يتفقون على أنه يجب التزام المراجع بإتمام عملية المراجعة وتقديم التقرير حسب الوقت والتاريخ المحدد لها، و 0.0% يعارضون ذلك، وقد تبين أن قيمة t المحسوبة تساوي 25.324 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه يجب إلتزام المراجع بإتمام

عملية المراجعة وتقديم التقرير حسب الوقت والتاريخ المحدد لها، وأن لذلك تأثير إيجابي على عملية المراجعة.

الفقرة رقم (47) تبين أن 98.9% من أفراد المجتمع يتفقون على قيام مراجع الحسابات بقبول أي عملية مراجعة في حين لا يستطيع هو أو أفراد مكتبه من إتمامها بدرجة مقبولة سوف يؤثر سلباً على جودة أعمال التدقيق، و 0.0% يعارضون ذلك، وقد تبين أن قيمة t المحسوبة تساوي 25.013 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على قيام مراجع الحسابات بقبول أي عملية مراجعة في حين لا يستطيع هو أو أفراد مكتبه من إتمامها بدرجة مقبولة سوف يؤثر سلباً على جودة عملية المراجعة.

### جدول رقم (22)

النسبة المئوية لبدائل كل فقرة وكذلك المتوسط الحسابي وقيمة t ومستوى الدلالة لكل فقرة في المحور الرابع من الإستبانة

| مستوى المعنوية | قيمة t | المتوسط الحسابي من (5) | غير موافق بشدة % | غير موافق % | محايد % | موافق % | موافق بشدة % | الفقرة   | مسلسل |
|----------------|--------|------------------------|------------------|-------------|---------|---------|--------------|--|-------|
| 0.00           | 19.509 | 4.48                   | 0.0              | 3.5         | 1.2     | 38.8    | 56.5         | مدى متانة وسلامة نظام الرقابة الداخلي للعميل محل المراجعة. يؤثر على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة.               | 32    |
| 0.00           | 11.873 | 4.24                   | 2.4              | 7.1         | 1.2     | 43.5    | 45.9         | قيام فريق المراجعة بفحص ودراسة وتقييم شامل لنظام الرقابة الداخلي لعملائه يؤثر على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة. | 33    |
| 0.00           | 5.067  | 3.55                   | 1.2              | 20.0        | 15.3    | 49.4    | 14.1         | صعوبة عملية المراجعة، ودرجة التعقيدات المصاحبة لها. تؤثر سلباً على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة.                | 34    |

| مستوى المعنوية | قيمة t       | المتوسط الحسابي من (5) | غير موافق بشدة %            | غير موافق % | محايد % | موافق % | موافق بشدة % | الفقرة  | مسلسل |
|----------------|--------------|------------------------|-----------------------------|-------------|---------|---------|--------------|---|-------|
| 0.00           | 15.373       | 4.27                   | 0.0                         | 4.7         | 4.7     | 49.4    | 41.2         | استخدام وسائل تقنية، وأساليب حديثة في اتخاذ أعمال المراجعة. تؤثر إيجابياً على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة .                               | 35    |
| 0.00           | 16.536       | 4.20                   | 0.0                         | 2.4         | 7.1     | 58.8    | 31.8         | استخدام فريق عمل المراجعة للأساليب الإحصائية عند تنفيذ مهمة المراجعة. يؤثر إيجابياً على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة .                     | 36    |
| 0.00           | 11.384       | 4.12                   | 1.2                         | 4.7         | 14.1    | 41.2    | 38.8         | الاتصال مع مدقق الحسابات السابق قبل قبول المهمة.  | 37    |
| 0.00           | 26.391       | 4.51                   | 0.0                         | 0.0         | 1.2     | 47.1    | 51.8         | إجراء عملية تخطيط منظمة لكل مهمة تدقيق على حدة وتتضمن متطلبات الموظفين، وجدول أعمال التدقيق.  | 38    |
| 0.00           | 25.100       | 4.59                   | 0.0                         | 1.2         | 1.2     | 35.3    | 62.4         | وجود سياسات وإجراءات تتضمن تنفيذ العاملين لمهمة المراجعة وفقاً للمعايير والمتطلبات المهنية  | 39    |
| 0.00           | 21.569       | 4.55                   | 1.2                         | 0.0         | 2.4     | 35.3    | 61.2         | قيام مكتب التدقيق بتحديد إجراءات وتعليمات محددة لمنع إغفال أية خطوة من خطوات المراجعة المحددة وفقاً لبرنامج التدقيق المحدد                  | 40    |
| 0.00           | 23.170       | 4.48                   | 0.0                         | 1.2         | 1.2     | 45.9    | 51.8         | تقدير الوقت اللازم والمناسب لإنجاز مهمة التدقيق بما يتلاءم مع طبيعة المهمة.   | 41    |
| 0.00           | 24.187       | 4.49                   | 0.0                         | 0.0         | 3.5     | 43.5    | 52.9         | وجود سياسات وإجراءات لضمان اختيار المراجع المناسب لتنفيذ المهمة.  | 42    |
| 0.00           | 16.787       | 4.33                   | 1.2                         | 0.0         | 8.2     | 45.9    | 44.7         | تزويد مكتب المراجعة لعملائه بالنشرات والتعميمات والتعديلات الصادرة من الوزارات المختصة، والهيئات المهنية والتي قد تؤثر على الحسابات.        | 43    |
| 0.00           | 14.009       | 4.18                   | 0.0                         | 4.7         | 8.2     | 51.8    | 35.3         | الزيارات المتكررة من قبل مراجع الحسابات لموقع العميل  | 44    |
| 0.00           | 24.790       | 4.53                   | 0.0                         | 0.0         | 3.5     | 40.0    | 56.5         | توثيق عملية متابعة ومراجعة التقارير، وأوراق العمل والنتائج التي تم التوصل إليها من قبل المراجع، وذلك بالتوقيع أو تعبئة نماذج وقوائم معينة.  | 45    |
| 0.00           | 25.324       | 4.51                   | 0.0                         | 0.0         | 2.4     | 44.7    | 52.9         | التزام المراجع بإتمام عملية المراجعة وتقديم التقرير حسب الوقت والتاريخ المحدد لها.  | 46    |
| 0.00           | 25.013       | 4.54                   | 0.0                         | 0.0         | 1.2     | 42.4    | 56.5         | قيام مراجع الحسابات بقبول أي عملية مراجعة في حين لا يستطيع هو أو أفراد مكتبه من إتمامها بدرجة مقبولة سوف يؤثر سلباً على جودة أعمال التدقيق. | 47    |
| <b>0.00</b>    | <b>35.93</b> | <b>4.347</b>           | <b>المعدل الكلي للفرضية</b> |             |         |         |              |   |       |

قيمة t الجدولية عند درجة حرية 84 ومستوى دلالة 0.05 تساوي 1.99

ويبين جدول رقم (22) أن المتوسط الحسابي يساوي 4.347 وقيمة t المحسوبة تساوي 35.93 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05

ويرى الباحث وبناء على النتائج السابقة رفض وعدم صحة الفرضية العدمية القائلة (بأنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية)، وتبين وجود علاقة إيجابية بين إجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، وبين جودة الأداء في عملية المراجعة.

5-2-5 إختبار الفرضية الخامسة : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دور المنظمات والجمعيات المهنية في الإشراف والرقابة على المهنة، وبين الجودة في أداء عملية المراجعة ولإختبار صحة هذه الفرضية، قام الباحث بإجراء الإختبارات اللازمة من خلال تحليل فقرات المحور الخامس من الإستبانة، ويبين جدول رقم (23) نتائج إختبار (One Sample T-Test). والذي يبين أن جميع الفقرات إيجابية حيث أن مستوى الدلالة لكل منها أقل من 0.05 وقيم t المحسوبة لكل منها أكبر من قيمة t الجدولية وسوف نبين تحليل كل فقرة كما يلي:

الفقرة رقم (48) تبين أن 97.7% من أفراد المجتمع يتفقون على أن إهتمام المنظمات المهنية بالتطوير الدائم والمستمر لمهنة المراجعة يؤدي إلى جودة أداء عملية المراجعة، و 1.2% يعارضون ذلك، وقد تبين أن قيمة t المحسوبة تساوي 24.361 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن إهتمام المنظمات المهنية بالتطوير الدائم والمستمر لمهنة المراجعة يؤدي إلى جودة أداء عملية المراجعة.

الفقرة رقم (49) تبين أن 92.8% من أفراد المجتمع يتفقون على ضرورة وجود إلتزام قانوني من قبل الجمعيات المهنية يلزم مكاتب المراجعة بضرورة إتباع نظام خاص لرقابة جودة أعمال التدقيق، و 2.4% يعارضون ذلك، وقد تبين أن قيمة t المحسوبة تساوي 16.705 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن وجود إلتزام قانوني من قبل الجمعيات المهنية يلزم مكاتب المراجعة بضرورة إتباع نظام خاص لرقابة جودة أعمال التدقيق وأن ذلك له أثر إيجابي على عملية المراجعة.

الفقرة رقم (50) تبين أن 90.6% من أفراد المجتمع يتفقون على وجوب فرض عقوبات ومخالفات قانونية في حالة مخالفة مكاتب المراجعة لمعايير جودة التدقيق والمفروضة من قبل الجمعيات المهنية.، و 3.6% يعارضون ذلك، وقد تبين أن قيمة t المحسوبة تساوي 14.037 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن فرض عقوبات ومخالفات قانونية في حالة مخالفة مكاتب المراجعة لمعايير جودة التدقيق والمفروضة من قبل الجمعيات المهنية يؤثر بالإيجاب على جودة عملية المراجعة.

الفقرة رقم (51) تبين أن 91.8% من أفراد المجتمع يتفقون على أن وجود سياسات مفروضة من قبل الجمعيات المهنية تلزم العاملين بمكاتب التدقيق بالتعليم المستمر، وتنمية القدرات والمهارات الخاصة بهم، و 2.4% يعارضون ذلك، وقد تبين أن قيمة t المحسوبة تساوي 17.676 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن وجود سياسات مفروضة من قبل الجمعيات المهنية تلزم

العاملين بمكاتب التدقيق بالتعليم المستمر، وتنمية القدرات والمهارات الخاصة بهم.تؤثر إيجاباً على جودة عملية المراجعة.

الفقرة رقم (52) تبين أن 84.7% من أفراد المجتمع يتفوقون على أن هناك ضرورة لتصنيف مكاتب المراجعة من قبل الجمعيات المهنية إلى فئات معينة بحيث يأخذ في الإعتبار الحد الأدنى لمستوى الجودة المطلوبة، و 4.7% يعارضون ذلك، وقد تبين أن قيمة t المحسوبة تساوي 13.540 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن هناك ضرورة لتصنيف مكاتب المراجعة من قبل الجمعيات المهنية إلى فئات معينة بحيث يأخذ في الاعتبار الحد الأدنى لمستوى الجودة المطلوبة.

الفقرة رقم (53) تبين أن 75.3% من أفراد المجتمع يتفوقون على أنه يجب إلزام مكاتب المراجعة من قبل الجمعيات المهنية بإنشاء قسم خاص لديها يعني بالرقابة على جودة أعمال التدقيق، و 10.6% يعارضون ذلك، وقد تبين أن قيمة t المحسوبة تساوي 9.050 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه يجب إلزام مكاتب المراجعة من قبل الجمعيات المهنية بإنشاء قسم خاص لديها يعني بالرقابة على جودة أعمال التدقيق.

الفقرة رقم (54) تبين أن 96.5% من أفراد المجتمع يتفوقون على أنه يجب قيام الجمعيات المهنية بتوفير الكتب والإرشادات والنشرات المتعلقة بأمور المحاسبة والتدقيق ومنها ما يختص بأعمال الجودة، و 2.4% يعارضون ذلك، وقد تبين أن قيمة t المحسوبة تساوي 19.866 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما

يدل على أنه يجب ضرورة قيام الجمعيات المهنية بتوفير الكتب والإرشادات والنشرات المتعلقة بأمور المحاسبة والتدقيق ومنها ما يختص بأعمال الجودة وما لذلك من أثر إيجابي على عملية المراجعة.

الفقرة رقم (55) تبين أن 95.3% من أفراد المجتمع يتفوقون على دور المنظمات والجمعيات المهنية يجب أن يكون فعال في التدريب والتأهيل المستمر للمراجع بما يكفل تحقيق أعلى المستويات من الجودة في أعمال التدقيق، و 2.4% يعارضون ذلك، وقد تبين أن قيمة  $t$  المحسوبة تساوي 18.775 وهي أكبر من قيمة  $t$  الجدولية والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على دور المنظمات والجمعيات المهنية الفعال في التدريب والتأهيل المستمر للمراجع بما يكفل تحقيق أعلى المستويات من الجودة في عملية المراجعة.

الفقرة رقم (56) تبين أن 44.8% من أفراد المجتمع يتفوقون على أنه يجب تطبيق فحص أداء مكاتب المراجعة بواسطة بعضها البعض Peer Review (مراجعة النظير)، حيث يتم فحص أداء المكتب من قبل مكتب آخر وكما هو متبع في الولايات المتحدة، و 23.5% يعارضون ذلك، وقد تبين أن قيمة  $t$  المحسوبة تساوي 2.184 وهي أكبر من قيمة  $t$  الجدولية والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه يجب تطبيق فحص أداء مكاتب المراجعة بواسطة بعضها البعض Peer Review (مراجعة النظير)، حيث يتم فحص أداء المكتب من قبل مكتب آخر وكما هو متبع في الولايات المتحدة.

ويرى الباحث أن هذه النسبة منخفضة مقارنة بتوقعاته، إذ كان من المتوقع أن مراجعة النظير Peer Review وكأحد النظم التي طبقت في بعض الدول المتقدمة أن تحظى بنسبة تأييد أعلى من ذلك.

ويمكن تفسير هذه النتيجة بأن مهنة تدقيق الحسابات في بلدنا لم تصل إلى المستوى المطلوب والذي يسمح بتطبيق ذلك، ومن ناحية أخرى قد يرجع ذلك إلى صغر حجم مكاتب التدقيق في قطاع غزة وأن أغلبية هذه المكاتب يسيطر عليها صاحب مكتب أو شريك، مع وجود ندرة في مكاتب أو شركات التدقيق الكبيرة، ولعل ذلك ما يبرره في دولة كالولايات المتحدة الأمريكية مثلاً لكبر حجم مكاتب وشركات المراجعة فيها، ووجود رقابة إلزامية من قبل المؤسسات المهنية.

جدول رقم (23)

النسبة المئوية لبدائل كل فقرة وكذلك المتوسط الحسابي وقيمة t ومستوى الدلالة لكل فقرة في المحور الخامس من الاستبانة

| مستوى المعنوية | قيمة t | المتوسط الحسابي من (5) | غير موافق بشدة % | غير موافق % | محايد % | موافق % | موافق بشدة % | الفقرة   | مستوى |
|----------------|--------|------------------------|------------------|-------------|---------|---------|--------------|--|-------|
| 0.000          | 24.361 | 4.66                   | 1.2              | 0.0         | 1.2     | 27.1    | 70.6         | اهتمام المنظمات المهنية بالتطوير الدائم والمستمر لمهنة المراجعة يؤدي إلى جودة أداء عملية المراجعة .                                    | 48    |
| 0.000          | 16.705 | 4.32                   | 1.2              | 1.2         | 4.7     | 50.6    | 42.4         | وجود التزام قانوني من قبل الجمعيات المهنية يلزم مكاتب المراجعة بضرورة إتباع نظام خاص لرقابة جودة أعمال التدقيق.                        | 49    |
| 0.000          | 14.037 | 4.24                   | 2.4              | 1.2         | 5.9     | 51.8    | 38.8         | فرض عقوبات ومخالفات قانونية في حالة مخالفة مكاتب المراجعة لمعايير جودة التدقيق والمفروضة من قبل الجمعيات المهنية.                      | 50    |
| 0.000          | 17.676 | 4.34                   | 0.0              | 2.4         | 5.9     | 47.1    | 44.7         | وجود سياسات مفروضة من قبل الجمعيات المهنية تلزم العاملين بمكاتب التدقيق بالتعليم المستمر، وتنمية القدرات والمهارات الخاصة بهم.         | 51    |
| 0.000          | 13.540 | 4.19                   | 0.0              | 4.7         | 10.6    | 45.9    | 38.8         | ضرورة تصنيف مكاتب المراجعة من قبل الجمعيات المهنية إلى فئات معينة بحيث يأخذ في الاعتبار الحد الأدنى لمستوى الجودة المطلوبة.            | 52    |
| 0.000          | 9.050  | 3.86                   | 0.0              | 10.6        | 14.1    | 54.1    | 21.2         | يجب إلزام مكاتب المراجعة من قبل الجمعيات المهنية بإنشاء قسم خاص لديها يعني بالرقابة على جودة أعمال التدقيق.                            | 53    |
| 0.000          | 19.866 | 4.36                   | 0.0              | 2.4         | 1.2     | 54.1    | 42.4         | ضرورة قيام الجمعيات المهنية بتوفير الكتب والإرشادات والنشرات المتعلقة بأمر المحاسبة والتدقيق ومنها ما يختص بأعمال الجودة.              | 54    |
| 0.000          | 18.775 | 4.46                   | 1.2              | 1.2         | 2.4     | 41.2    | 54.1         | دور المنظمات والجمعيات المهنية الفعال في التدريب والتأهيل المستمر للمراجع بما يكفل تحقيق أعلى المستويات من الجودة في أعمال التدقيق.    | 55    |
| 0.032          | 2.184  | 3.31                   | 12.9             | 10.6        | 31.8    | 22.4    | 22.4         | يجب تطبيق فحص أداء مكاتب المراجعة بواسطة بعضها البعض Peer Review (مراجعة النظير)، حيث يتم فحص أداء المكتب من قبل مكتب آخر وكما هو متبع | 56    |

| مستوى المعنوية | قيمة t       | المتوسط الحسابي من (5) | غير موافق بشدة %     | غير موافق % | محايد % | موافق % | موافق بشدة % | الفقرة               | مسلسل |
|----------------|--------------|------------------------|----------------------|-------------|---------|---------|--------------|----------------------|-------|
|                |              |                        |                      |             |         |         |              | في الولايات المتحدة. |       |
| <b>0.000</b>   | <b>22.73</b> | <b>4.192</b>           | المعدل الكلي للفرضية |             |         |         |              |                      |       |

قيمة t الجدولية عند درجة حرية 84 ومستوى دلالة 0.05 تساوي 1.99

ويبين جدول رقم (23) أن المتوسط الحسابي يساوي 4.192 وقيمة t المحسوبة تساوي 22.73 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على رفض الفرضية العدمية التي تقول (لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية) وتبين وجود علاقة إيجابية بين دور المنظمات والجمعيات المهنية في الإشراف والرقابة على المهنة، وبين الجودة في أداء عملية المراجعة.

5-2-6 اختبار الفرضية السادسة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات في فلسطين يعزى للخصائص الشخصية لمدققي الحسابات عند مستوى دلالة  $a = 0.05$ .

ويتفرع عن هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:

1- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات في فلسطين يعزى للمؤهل الأكاديمي لمدققي الحسابات عند مستوى دلالة  $a = 0.05$ .

لفحص هذه الفرضية استخدم اختبار (Independent Samples T-Test) والنتائج مبينة بجدول (24) والذي يبين أن مستوى المعنوية تساوي 0.390 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على قبول الفرضية العدمية أي أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في العوامل المؤثرة في

جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات في فلسطين يعزى للمؤهل الأكاديمي  
لمدققي الحسابات عند مستوى دلالة  $a = 0.05$ .

اختبار (24)

### اختبار t لعامل المؤهل الأكاديمي (Independent Samples Test)

| مستوى الدلالة | قيمة T | المتوسط الحسابي | الخاصية الشخصية      |
|---------------|--------|-----------------|----------------------|
| 0.390         | -0.865 | 4.1776          | المؤهل الأكاديمي     |
|               |        | 4.2800          | بكالوريوس<br>ماجستير |

قيمة t الجدولية عند درجة حرية 83 ومستوى دلالة 0.05 تساوي 1.99

2- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من  
وجهة نظر مدققي الحسابات في فلسطين يعزى لعمر مدققي الحسابات عند مستوى دلالة  
 $a = 0.05$ .

لفحص هذه الفرضية استخدم الباحث اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA)  
والنتائج مبينة بجدول رقم (25)، حيث يتبين أن قيمة F المحسوبة تساوي 0.386 وقيمة  
مستوى الدلالة 0.763 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على قبول الفرضية العدمية أي لا توجد  
فروق ذات دلالة إحصائية في العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي  
الحسابات في فلسطين يعزى لعمر مدققي الحسابات عند مستوى دلالة  $a = 0.05$ .

3- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات في فلسطين يعزى لتخصص مدققي الحسابات عند مستوى دلالة  $a = 0.05$ .

لفحص هذه الفرضية استخدم الباحث إختبار تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) والنتائج مبينة بجدول رقم (25)، حيث يتبين أن قيمة F المحسوبة تساوي 0.559 وقيمة مستوى الدلالة 0.643 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على قبول الفرضية العدمية أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات في فلسطين يعزى لتخصص مدققي الحسابات عند مستوى دلالة  $a = 0.05$ .

4- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات في فلسطين يعزى للشهادة المهنية لمدققي الحسابات عند مستوى دلالة  $a = 0.05$ .

لفحص هذه الفرضية استخدم الباحث إختبار تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) والنتائج مبينة بجدول رقم (25)، حيث يتبين أن قيمة F المحسوبة تساوي 1.178 وقيمة مستوى الدلالة 0.331 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على قبول الفرضية العدمية أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات في فلسطين يعزى للشهادة الأكاديمية لمدققي الحسابات عند مستوى دلالة  $a = 0.05$ .

5- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات في فلسطين يعزى للمسمى الوظيفي لمدققي الحسابات عند مستوى دلالة  $a = 0.05$ .

لفحص هذه الفرضية استخدم الباحث إختبار تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) والنتائج مبينة بجدول رقم (25)، حيث يتبين أن قيمة F المحسوبة تساوي 0.822 وقيمة مستوى الدلالة 0.515 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على قبول الفرضية العدمية أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات في فلسطين يعزى للمسمى الوظيفي لمدققي الحسابات عند مستوى دلالة  $a = 0.05$ .

6- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات في فلسطين يعزى لعدد سنوات الخبرة لمدققي الحسابات عند مستوى دلالة  $a = 0.05$ .

لفحص هذه الفرضية استخدم الباحث إختبار تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) والنتائج مبينة بجدول رقم (25)، حيث يتبين أن قيمة F المحسوبة تساوي 1.68 وقيمة مستوى الدلالة 0.162 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على قبول الفرضية العدمية أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات في فلسطين يعزى لسنوات الخبرة لمدققي الحسابات عند مستوى دلالة  $a = 0.05$ .

جدول رقم (25)  
تحليل التباين الأحادي

| مستوى<br>الدلالة | قيمة F  | المتوسط<br>الحسابي | الخاصية الشخصية                    |                 |
|------------------|---------|--------------------|------------------------------------|-----------------|
| 0.763            | *0.386  | 4.1563             | أقل من 30 سنة                      | العمر           |
|                  |         | 4.2400             | 30 سنة الى أقل من 40 سنة           |                 |
|                  |         | 4.1544             | 40 سنة الى أقل من 50 سنة           |                 |
|                  |         | 4.2240             | 50 سنة فأكثر                       |                 |
| 0.643            | *0.559  | 4.1754             | محاسبة                             | التخصص          |
|                  |         | 4.3533             | إدارة أعمال                        |                 |
|                  |         | 4.2200             | اقتصاد                             |                 |
|                  |         | 4.1400             | علوم مالية ومصرفية                 |                 |
| 0.331            | **1.178 | 4.2822             | المجمع العربي للمحاسبين القانونيين | الشهادة المهنية |

|       |          |        |                             |                |
|-------|----------|--------|-----------------------------|----------------|
|       |          | 4.1933 | أمريكية                     |                |
|       |          | 3.9680 | بريطانية                    |                |
|       |          | 4.2733 | أخرى                        |                |
| 0.515 | ***0.822 | 4.1364 | مدقق حسابات رئيسي           | المسمى الوظيفي |
|       |          | 4.2755 | مساعد مدقق                  |                |
|       |          | 4.2640 | مدير مدقق                   |                |
|       |          | 4.1930 | صاحب أو شريك مكتب تدقيق     |                |
|       |          | 4.0560 | مسمى وظيفة آخر              |                |
| 0.162 | ***1.68  | 4.1088 | أقل من 5 سنوات              | سنوات الخبرة   |
|       |          | 4.3238 | 5 سنوات الى أقل من 10 سنوات |                |
|       |          | 4.1587 | 10 سنوات الى أقل من 15 سنة  |                |
|       |          | 4.0800 | 16 سنة الى أقل من 20 سنة    |                |
|       |          | 4.1554 | 20 سنة فأكثر                |                |

\* قيمة F الجدولية عند درجة حرية (3،81) ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.7

\*\* قيمة F الجدولية عند درجة حرية (3،37) ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.84

\*\*\* قيمة F الجدولية عند درجة حرية (4،80) ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.5

## 6 - النتائج والتوصيات

بعد إجراء التحليل الإحصائي المطلوب، وإختبار الفرضيات، وما تم عرضه في الدراسة النظرية، والدراسات السابقة بغرض تحديد العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من أجل المساهمة في تحسين جودة تدقيق الحسابات، والوصول بها إلى المستوى المطلوب، ولقد تم التوصل إلى النتائج والتوصيات التالية:-

### أولاً: النتائج

1- يعتبر كلاً من التأهيل العلمي، والخبرة العملية لمراجع الحسابات، وإلمام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها من المؤثرات الهامة في جودة تدقيق الحسابات.

إلا أن جانب التأهيل العلمي بحاجة دائمة إلى عملية تطوير دائم من قبل الجامعات والمتخصصين، ومستمر بغرض مواكبة التطورات العلمية الحديثة وخاصة في الأمور المهنية كمعايير المراجعة والمحاسبة الدولية، وقواعد وآداب سلوكيات المهنة، ومن أجل تقليل الفجوة بين التأهيل العلمي، والناحية العملية، بالإضافة أنه تبين من وجود نقص حاد من حملة الشهادات العليا كالمجستير والدكتوراه، وممن يمارسون مهنة التدقيق.

2- أثبتت النتائج أن سمعة مكتب التدقيق، وشهرته، وعلاقاته مع عملائه يؤثر إيجابياً على جودة تدقيق الحسابات، حيث أن سمعة ومكانة هذا المكتب يجعلها أكثر حرصاً على توظيف مدققين ذوى كفاءة وخبرة عالية ليعزز مكانتها بين مكاتب التدقيق الأخرى.

3- وضحت النتائج أن إرتفاع درجة المنافسة بين مكاتب المراجعة والتدقيق يؤثر سلباً على جودة أعمال التدقيق وخاصة المنافسة في تقدير أتعاب المراجع.

وهذا مما تؤكد النتائج، كما أثبتته أحد الباحثين في أحد الدراسات السابقة، في حين يرى باحثون آخرون أن ذلك يؤثر بالإيجاب على جودة التدقيق، ووجهة نظرهم بذلك أنه كلما شعر مراجع الحسابات بأن مراجعاً آخر يتحين الفرصة ليحل محله في مراجعة حسابات العميل، كلما إزداد جودة أدائه نحو الأفضل.

4- يعتبر توافر إستقلالية مدقق الحسابات، من العوامل المؤثرة إيجابياً على جودة تدقيق الحسابات، كما ويعتبر إستقلال مراجع الحسابات بمثابة العمود الفقري لمهنة التدقيق بصفة عامة، وبالتالي أصبحت الحاجة ماسة لتدعيم هذا الحياد وحمائته، كما تبين وجود الكثير من العقبات والتهديدات التي تواجه إستقلالية وجودة تدقيق الحسابات مثل ضغوط الإدارة على المدقق بإتجاه تحديد الأتعاب، وإقامة علاقات مالية بين المراجع والمنشأة، أو قبول هدايا ذات أهمية من المنشأة.

5- أكدت النتائج على أن تخفيض المراجع لأتعبه من أجل إجتذاب العملاء يؤثر سلباً على جودة تدقيق الحسابات، حيث أن ذلك قد يدفعه إلى التنازل عن بعض الأمور التي تؤثر على جودة التدقيق في سبيل الإحتفاظ بالعميل وخاصة إذا كان العميل يدفع مبالغ كبيرة وذات أهمية نسبية بالنسبة لإيرادات مكتب المراجعة.

6- أظهرت الدراسة أن العوامل الخاصة بإجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة أثر واضح في جودة أعمال التدقيق، وأن مدى متانة وسلامة نظام الرقابة الداخلية للعميل محل المراجعة له أثر إيجابي على جودة تدقيق الحسابات، كما أظهرت الدراسة ضرورة إجراء عملية تخطيط منظمة لكل مهنة تدقيق مع تقدير الوقت اللازم والمناسب لإنجاز المهمة بما يتلائم مع طبيعة هذه المهمة.

7- أظهرت النتائج أن المنظمات والجمعيات المهنية تلعب دوراً هاماً رئيسياً في التأثير بالإيجاب على جودة خدمات التدقيق، مع ضرورة وجود إلزام قانوني من قبل هذه الجمعيات يلزم مكاتب المراجعة والتدقيق بإتباع نظام خاص لرقابة جودة أعمال التدقيق، مع فرض عقوبات ومخالفات قانونية في حالة مخالفة مكاتب التدقيق لمعايير الجودة المفروضة، كما أن للجمعيات المهنية دور هام من خلال التأهيل، والتدريب المستمر، وتوفير النشرات والتعميمات الخاصة.

8- يؤيد غالبية المهنيين من مدققي حسابات فلسطين ضرورة تصنيف مكاتب المراجعة من قبل الجمعيات المهنية إلى فئات معينة بحيث يأخذ في الإعتبار على الأقل متطلبات الحد الأدنى لمستوى الجودة المطلوبة.

9- إن تبني مكاتب المراجعة والتدقيق لسياسات وإجراءات رقابة الجودة على أعمال المراجعة يؤدي إلى تحسين جودة الخدمات المقدمة، من قبل المكاتب، ويؤدي إلى رفع مهنة المراجعة والنهوض بها، مع تقليل رفع قضايا وشكاوي ضد هذه المكاتب.

10- بينت الدراسة أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول العلاقات المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر أصحاب المكاتب تعزى لكل من العمر، التخصص، الشهادة الأكاديمية، المسمى الوظيفي، عدد سنوات الخبرة.

## ثانياً: التوصيات

في ضوء النتائج السابقة يرى الباحث القيام بالتوصيات التالية والتي يمكن أن تساهم في رفع وزيادة جودة مهنة تدقيق الحسابات وكما يلي:-

1- ضرورة حرص مكاتب التدقيق على إختيار مدققي الحسابات، وممن يتوافر لديهم درجة كافية من التأهيل العلمي المناسب، والخبرة العملية الكافية، وأن يكونوا على معرفة ودراية بمبادئ ومعايير المراجعة والمحاسبة المتعارف عليها.

2- ضرورة الإلتزام من قبل مدققي الحسابات وتبني قواعد وآداب وسلوكيات المهنة لتكون أساساً يتم الإسترشاد به عند إتمام عملية المراجعة

3- تقليص المنافسة غير المهنية بين مكاتب المراجعة، وخاصة محاولة تخفيض الأتعاب لمحاولة جذب عملاء جدد وأن ذلك يهدد جودة أداء مهنة التدقيق.

4- المحافظة على إستقلالية مراجع الحسابات، ودعمها بقدر الإمكان من خلال وضع الضوابط والمحددات التي يتم من خلالها عدم التأثير على هذه الإستقلالية ومن ثم إنخفاض مستوى أداء جودة عملية التدقيق.

5- يجب قيام الجمعيات والمؤسسات المهنية بتحديد حد أدنى لأتعاب مدقق الحسابات، لا يجوز للمدقق بأية حال من الأحوال التنازل عنها، مع فرض نظاماً مناسباً وعلمياً لكيفية تحديد الأتعاب، وألا يترك ذلك للمساومة بين الطرفين، خوفاً أن يؤثر ذلك على جودة أداء المدقق.

6- ضرورة قيام مراجع الحسابات بالتخطيط، والتنفيذ السليم لمهمة المراجعة، وألا يقبل المراجع أية عملية مراجعة لا يستطيع هو وأفراد مكتبه من إتمامها بدرجة مقبولة، بالإضافة إلى أهمية تزويد فريق عمل التدقيق بالنشرات والتعميمات، وما يستجد في أمور المهنة.

7- ضرورة إعادة النظر في التشريعات والقوانين المنظمة للمهنة، ويتم معالجة أوجه النقص والقصور فيها، مع إعطاء الجمعيات المهنية صفة الإلزام للتوجيهات والتعليمات الصادرة عنها، وبشكل خاص العمل على وضع نصوص قانونية تلزم مكاتب تدقيق الحسابات بإتباع نظام خاص بالجودة.

8- ضرورة إلتزام المراجعين بالسعي المستمر والدائم نحو تطوير أدائهم من خلال المشاركة في المحاضرات، وورشات العمل، والندوات العلمية المتخصصة، والمشاركة في الدورات التدريبية، والتي تواكب كل ما هو جديد وأن تأخذ الجمعيات والمؤسسات المهنية دورها المناسب في ذلك.

9- ينبغي على المؤسسات والجمعيات المهنية أن يكون لديها قسماً خاصاً بمراقبة جودة أداء مكاتب المراجعة، مع فرض عقوبات ومخالفات إلزامية في حالة مخالفة مكتب التدقيق لذلك.

10- نتيجة لوجود عدد كبير من مكاتب المراجعة صغيرة الحجم نسبياً (مكاتب شخصية)، والتي قد تؤثر بشكل سلبي على جودة عملية التدقيق لعدم وجود فريق عمل متخصص، وبشكل متكامل من إستقلالية وتأهيل مهني مناسب، يرى الباحث ضرورة القيام بإعادة التنظيم الداخلي لهذه المكاتب، من حيث تصنيفها إلى فئات ومستويات معينة تأخذ في عين الاعتبار مستوى الجودة المطلوب، وتستند كل فئة على شكل نظامي محدد ومواصفات محددة، بحيث يسمح لكل مستوى تصنيف بممارسة عملية التدقيق في حدود معينة، ولا يسمح له بممارسة عمل في التصنيف الأعلى إلا في حالة توافر شروط ومواصفات معينة ولا شك أن مثل هذا الإجراء سوف يؤدي إلى رفع جودة المراجعة لكل مكتب ينتمي إلى تصنيف معين، ومحاولة المكتب أن يصنف نفسه في التصنيف أو المستوى الأعلى لكي يستطيع أن يوسع نطاق عمله.

11- يوصي الباحث بتوجيه المزيد من الدراسات والأبحاث المستقبلية وخاصة في استخدام نموذج التوقعات/ الأداء SERVQUAL، والمشار إليه مسبقاً في قياس وتقييم جودة مراجعة الحسابات، حيث توجد قصور واضح في هذا المجال الذي يتطلب المزيد من البحوث والدراسات .



# 7- المراجع

## أولاً: الكتب:

- 1- الإتحاد الدولي للمحاسبة، (2002) قواعد آداب وسلوكيات المهنة، جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية.
- 2- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، (2001) مفاهيم التدقيق المتقدمة، مطابع الشمس، المملكة الأردنية الهاشمية.
- 3- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، (2001) المبادئ الأساسية للتدقيق، مطابع الشمس، المملكة الأردنية الهاشمية.
- 4- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، (1998) المعايير الدولية للمراجعة، الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين .
- 5- المطيري، عبيد، (2004) مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة تحديات وقضايا معاصرة، دار المريخ للنشر.
- 6- الدرادكة، مأمون (2002)، طارق الشبلي الجودة في المنظمات الحديثة، الطبعة الأولى، عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع.
- 7- بوحوش، عمار (1989)، محمد محمود الذنبيات، مناهج البحث العلمي أسس وأساليب، الطبعة الأولى، الأردن، مكتبة المنار للطباعة والنشر والتوزيع.
- 8- توماس، وليم، وهنكي أمرسون، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ، السعودية، 1989.

- 9- جربوع، يوسف، أغسطس (2003)، أساسيات الإطار النظري في مراجعة الحسابات، الطبعة الثانية، الناشر مكتبة الطالب الجامعي، الجامعة الإسلامية-غزة.
- 10- جربوع، يوسف، فبراير (2002)، مراجعة الحسابات المتقدمة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، الطبعة الأولى، فلسطين.
- 11- جربوع، يوسف محمود، سالم عبد الله حلس ، أبريل، (2001) المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى.
- 12- جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينيين، (2001)، المعايير الدولية للتدقيق النسخة العربية المعمول بها في فلسطين، الطبعة الأولى، الإتحاد الدولي للمحاسبين، مؤسسة الناشر للدعاية والإعلان.
- 13- حماد، طارق (2004)، موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الدار الجامعية.
- 14- حمود، خضير كاظم (2000) إدارة الجودة الشاملة، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.
- 15- عبد الله، خالد أمين (1986)، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، الطبعة الرابعة.
- 16- غالي، جورج دانيال (2001)، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية.
- 17- مصطفى، أحمد سيد (2001) إدارة الجودة الشاملة والأيزو 9000 دليل عملي، كلية التجارة بنها، جامعة الزقازيق.

## ثانياً: رسائل الماجستير والدكتوراه:

- 1- أبوغانم، بلال (2003)، العوامل المؤثرة على إستقلالية مدققي الحسابات الخارجية في الأردن، جامعة آل البيت، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، قسم المحاسبة.
- 2- الدوري، مرشد سامي، (1993) محددات أتعاب مدققي الحسابات في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، دراسة تحليلية، الجامعة الأردنية.
- 3- أحمد، زياد جمال، (2003) العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة ببيئة التدقيق، جامعة آل البيت، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، قسم المحاسبة.
- 4- حميدات، محمد محمود، (2001، 2002) تقييم جودة تدقيق الحسابات في الأردن والعوامل المحددة لها:دراسة ميدانية، جامعة اليرموك، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، قسم المحاسبة.
- 5- دهمش، رلي نعيم، (1994) مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن دراسة ميدانية، الجامعة الأردنية.
- 6- مطير، رأفت حسين، (2002) معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية إستخدامها في تنظيم الممارسة المهنية في فلسطين، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا.

7- محمد، سامي حسن (2003) نموذج مقترح لقياس وضبط جودة الأداء المهني في المراجعة، دراسة ميدانية، جامعة عين شمس، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، رسالة دكتوراه.

8- نبروخ، نضال عبد المعطي، (2000)، مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين: الصعوبات وآفاق التطور، دراسة مسحية لوجهات نظر مدققي الحسابات القانونيين، جامعة القدس.

### ثالثاً: الدوريات والمقالات:

1- البردويل، منذر، مارس (1999) جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية تاريخ مشرق ومسيرة متقدمة ومتطورة، مجلة المحاسب الفلسطيني، العدد الحادي عشر، صفحة (7).

2- الحميد، عبد الرحمن بن إبراهيم، (1995) خصائص جودة المراجعة المالية، دراسة ميدانية للمحيط المهني في المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، المجلد (35)، العدد الثالث، الرياض، المملكة العربية السعودية صفحة (405).

3- بدران، سناء محمد، (1996) عناصر جودة المراجعة من وجهة نظر مديري الشركات المساهمة، دراسة تحليلية وتطبيقية، مجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، جامعة حلوان، العدد (3).

4- جربوع، يوسف محمود ، (2004) مدى مسئولية الجمعيات المهنية في رقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد، العراق، العدد (38).

- 5- جربوع، يوسف محمود، (2004) فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وسبل تضيق هذه الفجوة، مجلة الدراسات الإنسانية، الجامعة الإسلامية-غزة، المجلد (12)، العدد (2)، صفحة (367).
- 6- جربوع، يوسف محمود، (2004) العوامل المؤثرة على إستقلالية وحياد المراجعين الخارجيين في قطاع غزة من دولة فلسطين، مقبول للنشر في مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل، العدد (57).
- 7-حلس، سالم عبد الله، (2002) العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة في فلسطين، مجلة الجامعة الإسلامية-غزة، المجلد (11)، العدد الأول، صفحة (248)
- 8-حلس، سالم عبد الله، يوسف محمود جربوع، (2001) المراجعة التحليلية ومدى إستخدامها من قبل مراجعي الحسابات القانونية بدولة فلسطين، مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل، العدد 67، صفحة (209).
- 9-حلس، سالم عبد الله، محمد إبراهيم مقداد (2000) العوامل المؤثرة على أداء مكاتب المحاسبة والتدقيق في فلسطين.
- 10-حلس، سالم عبد الله (1997)، آذار، واقع مهنة التدقيق في فلسطين، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد 100 صفحة (17).
- حماد، أكرم، مارس (2005) رقابة جودة المراجعة، مجلة المحاسب الفلسطيني، العدد15، صفحة (2).
- 11-دهمش، رلى نعيم، (1996) رقابة الجودة في تدقيق الحسابات مفهومها، مجلة المحاسب القانوني العربي العدد (95)، صفحة (17).

- 12- شبير، صلاح، (1993) مكاتب المحاسبة والمراجعة والخدمات الإستشارية للإدارة، مجلة المحاسب الفلسطيني، العدد الثالث، صفحة (37).
- 13- شل، محمد أحمد، أشرف محمد الهادي، (2000) قياس جودة خدمات المراجعة باستخدام نموذج قياس الجودة SERVQUAL دراسة نظرية تطبيقية، مجلة مركز صالح كامل للاقتصاد الإسلامي بجامعة الأزهر، العدد (12)
- 14- طلبه، علي إبراهيم، (1994) قياس أثر بعض العوامل على جودة أداء مراقب الحسابات: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة بسلطنة عمان، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول.
- 15- عبد العليم، محمد بكري، (2000) قياس جودة الخدمات المهنية: دراسة تطبيقية لمفاهيم ومقاييس جودة خدمة مراجعة الحسابات وأثرها على رضا العملاء، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث.
- 16- قطب، أحمد سباعي، (بدون تاريخ)، طارق محمد حسنين، نحو إطار للعوامل والمتغيرات المؤثرة في قياس جودة مراجعة الحسابات.
- 17- مطر، محمد، (1997) أهمية الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية لتوفير شروط الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية (WTO)، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد (102)، ص 23.
- 18- محمود، سمير عبد الغني، (1989) دراسة تحليلية لمعايير المراجعة الدولية من حيث النطاق، الخصائص، الأهداف، مجلة الإدارة العامة، العدد 63، صفحة (177).

19- نور، أحمد (1980)، معايير المراجعة المتعارف عليها في الولايات المتحدة الأمريكية وما جرى بشأنها من دراسات نظرية، وما تعرض له تطبيقها من مشاكل عملية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، صفحة (73) .

#### رابعاً: القوانين والمصادر الأخرى:

1- دليل المحاسب الفلسطيني، جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، الإصدار الأول، مايو 1999م.

2- النظام الأساسي المعدل لجمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، نوفمبر، 1997م.

3- اللائحة الداخلية المعدلة لجمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، نوفمبر، 1997م.

4- النظام الأساسي واللائحة الداخلية لجمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، يونيو، 2000.

5- النظام الأساسي لجمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية.

6- قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم (10)، لسنة 1961م.

7- قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم (9)، لسنة 2004م.

8- قانون هيئة الرقابة العامة رقم 17 لسنة 1997م.

9- قانون مهنة تدقيق الحسابات الأردني رقم (32)، لسنة 1985م.

## References

خامساً: المراجع باللغة الإنجليزية :

- 1-Alvin, A.A. and James,K.L.2000 Auditing An Integrated Approach ,eighth Edition, Prentice Hall International Upper Saddle River,New Jersey .
- 2-American Institute Of Certified Public Accountants,Code Of Ethical Rules ,Articles No 101,102,103,104,105,106 ,New York
- 3- De Angelo,L.E.1981,Auditor Size And Audit Quality, Journal Of Accounting and Economics,Vol 3,PP.183-199 .
- 4- Garrison, Ray, H ,and Eric W,Noreen, Managerial Accounting , P210 .
- 5- Humphrey, C, et.al, (1992 )Providing Managerial Services to clients, (ICAEW,1992,PP1-2 ).
- 6- Matsumura, E, and Trucker, R, 1992, Fraud and Errors Detection, Atheoretical Foundation the Accounting Review

- 7-Simmic, D,A,1984 Auditing Consulting and Auditor,s Independence,  
The Journal Of Accounting Research, Vol,22 ,No,2,PP 679-702
- 8- Taylor, D,H and Glezen,W,G1994 Auditor,s Legal Liability Towards  
The Third Party,Auditing Integrated Concepts And Procedures ,Sixth  
Editio, pp 145-151.

# 8- الملاحق

ملحق رقم (1) تصنيف المعايير الدولية والبيانات الدولية لمهنة التدقيق

| المعيار                           | موضوع المعيار  |
|-----------------------------------|--|
| <b>الأمر التمهيدي (100-199)</b>   |  |
| 100                               | الإرتباط بخدمة التوكيد   |
| 120                               | إطار عمل المعايير الدولية للمراجعة                                     |
| <b>مسئوليات المراجع (200-299)</b> |  |
| 200                               | الهدف والمبادئ العامة التي تحكم تدقيق البيانات المالية                 |
| 210                               | شروط التكليف بالتدقيق  |
| 220                               | رقابة الجودة للأعمال التدقيق   |
| 230                               | التوثيق  |
| 240                               | الغش والخطأ  |
| 250                               | مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية                    |
| 260                               | الإتصالات في أمور المراجعة مع هؤلاء المسؤولين ذوي السلطة بإدارة الشركة |
| <b>التخطيط (300-399)</b>          |  |
| 300                               | التخطيط  |
| 310                               | معرفة طبيعة عمل المنشأة  |
| 320                               | الأهمية النسبية (المادية) في التدقيق                                   |
| <b>الرقابة الداخلية (400-499)</b> |  |
| 400                               | تقدير المخاطر والرقابة الداخلية  |
| 401                               | التدقيق في بيئة أنظمة معلومات تستعمل الحاسوب                           |

|  |      |
|--|------|
| إعتبرارات التدقيق المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل مؤسسات خدمية | 402  |
| <b>أدلة الإثبات (500-599)</b>                                |      |
| أدلة الإثبات   | 500  |
| أدلة الإثبات-إعتبرارات إضافية لبنود محددة                    | 501  |
| المصادقات الخارجية   | 505  |
| التكليف بتدقيق لأول مرة-الأرصدة الإفتتاحية                   | 510  |
| الإجراءات التحليلية  | 520  |
| المعاينة في التدقيق وإجراءات الإختبارات الإنتقائية الأخرى    | 530  |
| تدقيق التقديرات المحاسبية                                    | 540  |
| الأطراف ذات العلاقة  | 550  |
| الأحداث اللاحقة  | 560  |
| الإستمرارية  | 570  |
| إقرارات الإدارة (كتاب التمثيل)                               | 580  |
| <b>الإستفادة من عمل الآخرين (600-699)</b>                    |      |
| الإستفادة من عمل مدقق آخر                                    | 600  |
| مراعاة عمل المراجعة الداخلية                                 | 610  |
| الإستفادة من عمل الخبير                                      | 620  |
| <b>نتائج وتقارير التدقيق (700-99)</b>                        |      |
| تقرير التدقيق حول البيانات المالية                           | 700  |
| المقارنات  | 710  |
| المعلومات الأخرى في وثائق تحتوي على بيانات مالية مدققة       | 720  |
| <b>المجالات المتخصصة (800-899)</b>                           |      |
| تقرير المدقق عن مهمات تدقيقية لأغراض خاصة                    | 800  |
| تدقيق المعلومات المالية المستقبلية                           | 810  |
| <b>الخدمات ذات العلاقة (900-999)</b>                         |      |
| التكليف بالاطلاع على البيانات المالية                        | 910  |
| التكليف بإنجاز إجراءات متفق عليها تتعلق بالمعلومات المالية   | 920  |
| التكليف بإعداد المعلومات المالية                             | 930  |
| <b>إيضاحات تطبيقات المراجعة الدولية (1000-1100)</b>          |      |
| إجراءات المصادقة المتبادلة بين المصارف                       | 1000 |
| بيئة أنظمة معلومات تستعمل الحاسوب-الحاسبات الشخصية المستقلة  | 1001 |
| بيئة أنظمة معلومات تستعمل الحاسوب-أنظمة الحاسبات المباشرة    | 1002 |

|      |  |
|------|--|
| 1003 | بيئة أنظمة معلومات تستعمل الحاسوب- أنظمة قاعدة البيانات                        |
| 1004 | العلاقة بين المشرفين على المصارف والمدققين الخارجيين                           |
| 1005 | إعتبرات خاصة عند تدقيق المنشآت الصغيرة   |
| 1006 | تدقيق المصارف التجارية العالمية  |
| 1007 | الاتصالات مع الإدارة   |
| 1008 | تقدير المخاطر والرقابة الداخلية- خواص واعتبارات للأنظمة معلومات تستعمل الحاسوب |
| 1009 | طرق التدقيق بمساعدة الحاسوب  |
| 1010 | إعتبرات الأمور البيئية عند تدقيق البيانات المالية                              |
| 1011 | مضامين قضية العام (2000) بالنسبة للمدراء والمدققين                             |
| 1012 | مراجعة الأدوات المالية المشتقة   |

## بسم الله الرحمن الرحيم

ملحق رقم 2 الإستبانة في شكلها النهائي والتي تم توزيعها

الجامعة الإسلامية \_ غزة

كلية الدراسات العليا

ماجستير محاسبة وتمويل

### الإستبانة

الأخ الكريم / الأخت الكريمة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحية طيبة وبعد ;;

يقوم الباحث بإجراء دراسة ميدانية تهتم خدمات المراجعة والتدقيق في فلسطين،

وإستكمالاً لبرنامج الماجستير في المحاسبة والتمويل، بعنوان:

**العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي**

**الحسابات**

## في فلسطين

نأمل من سيادتكم التكرم بالإجابة على أسئلة هذا الإستبيان بدقة، حيث أن صحة نتائج هذا الإستبيان تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجاباتكم.  
مع العلم بأن المعلومات التي سنحصل عليها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين لكم حسن تعاونكم  
وتفضلوا بقبول فائق الإحترام والتقدير

الباحث

إياد حسن أبو هين

(إستبانة رقم 1)

معلومات عامة:

يرجى التكرم بوضع إشارة ✓ داخل المربع المناسب لكل عبارة من العبارات التالية: -  
1- العمر:

ف أقل من 30 سنة      ف 30-أقل 40سنة      ف 40 -أقل 50 سنة      ف 50 سنة فأكثر

2- المؤهل العلمي:

ف دبلوم      ف بكالوريوس      ف ماجستير      ف دكتوراه

3- التخصص :

ف محاسبة      ف إدارة أعمال      ف إقتصاد  
ف علوم مالية ومصرفية      ف أخرى حددها \_\_\_\_\_

4- الشهادة المهنية:

ف المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ACPA      ف أمريكية AICPA  
ف بريطانية ACCA, CA      ف أخرى حددها \_\_\_\_\_

5- المسمى الوظيفي:

ف مدقق حسابات رئيسي  
ف مساعد مدقق  
ف مدير تدقيق  
ف صاحب أوشريك مكتب تدقيق  
ف أخرى حددها \_\_\_\_\_

6- عدد سنوات الخبرة:

ف أقل من 5 سنوات  
ف من 5-10 سنوات  
ف من 11-15 سنة  
ف من 16-20 سنة  
ف فوق 20 سنة

(إستبانة رقم 2)

يرى الباحث أن العوامل التالية تؤثر في جودة تدقيق الحسابات في فلسطين والمطلوب من سيادتكم تحديد مدى موافقتكم على كل واحد من هذه العوامل من خلال وضع إشارة ✓ في المكان المناسب للإجابة.

أ- المحور الأول: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لكل من التأهيل العلمي، والخبرة العملية، وإمام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها، على جودة أدائه في عملية المراجعة"

| رقم مسلسل | الأسئلة  | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|-----------|--|------------|-------|-------|-----------|----------------|
|           |  | 5          | 4     | 3     | 2         | 1              |
| 07        | التأهيل العلمي والمهني المناسب لجميع أعضاء فريق التدقيق. |            |       |       |           |                |

|  |  |  |  |  |    |   |
|--|--|--|--|--|----|---|
|  |  |  |  |  | 08 | حصول مدقق الحسابات المكلف بعملية التدقيق على شهادة مهنية مثل شهادة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ACPA أو الشهادة الأمريكية AICPA أو غيرهما من الشهادات المهنية.    |
|  |  |  |  |  | 09 | الإلمام الكافي من قبل مدقق الحسابات بمعايير المراجعة والمحاسبة المتعارف عليها.  |
|  |  |  |  |  | 10 | معرفة فريق عمل التدقيق بقواعد وآداب وسلوكيات المهنة.  |
|  |  |  |  |  | 11 | توافر الخبرة الكافية لدى مدقق الحسابات في نوع الصناعة التي يمارسها وتنتمي إليها منشأة العميل محل المراجعة.  |
|  |  |  |  |  | 12 | مشاركة مدقق الحسابات في التدريب والتأهيل المستمر، ومشاركته في المحاضرات والندوات المهنية المتخصصة.  |
|  |  |  |  |  | 13 | مدى إلتزام مدقق الحسابات بالأنظمة والتشريعات القانونية السائدة  |
|  |  |  |  |  | 14 | توافر الخبرات والمهارات الشخصية المتنوعة وفي مجالات أخرى غير التي تتعلق بأمر المحاسبة والمراجعة مثل (الذكاء _ الحكم الشخصي _ القيادة _)                                 |
|  |  |  |  |  | 15 | يمكن لمراجع الحسابات الخارجي الإستعانة ببعض موظفين المنشأة (التي هي محل المراجعة) وممن تتوافر لديهم الخبرة الكافية والتأهيل المناسب لزيادة جودة خدمة المراجعة والتدقيق. |
|  |  |  |  |  | 16 | قيام مراجع الحسابات بمراجعة أعمال لا يتوافر لديه الخبرة الكافية والمناسبة يؤثر سلباً على جودة أدائه في عملية المراجعة.  |

ب- المحور الثاني: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين سمعة مكتب المراجعة، وشهرته، وعلاقاته مع عملائه، وبين جودة أدائه في عملية المراجعة".

| رقم<br>مسلسل | الأسئلة  | موافق<br>بشدة<br>5 | موافق<br>4 | محايد<br>3 | غير<br>موافق<br>2 | غير<br>موافق<br>بشدة<br>1 |
|--------------|--|--------------------|------------|------------|-------------------|---------------------------|
| 17           | توافر السمعة الحسنة، والشهرة لمكتب المراجعة والتدقيق.  |                    |            |            |                   |                           |
| 18           | عدم وجود قضايا أودعاوي قانونية أو قضائية ضد مكتب المراجعة.   |                    |            |            |                   |                           |
| 19           | إرتباط مكتب التدقيق مع أحد مكاتب وشركات المراجعة العالمية.   |                    |            |            |                   |                           |
| 20           | حجم مكتب التدقيق ومستوى تجهيزاته   |                    |            |            |                   |                           |
| 21           | كبر حجم مكاتب التدقيق وسمعتها يجعلها أكثر حرصاً على توظيف مدققين ذوى كفاءة عالية مما يعزز جودة أعمال المراجعة. |                    |            |            |                   |                           |
| 22           | إرتفاع درجة المنافسة بين مكاتب التدقيق وخاصة في تقدير الأتعاب يؤثر سلباً على جودة أعمال التدقيق.               |                    |            |            |                   |                           |

ج- المحور الثالث: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إستقلالية مدقق الحسابات، وتحديد أتعابه، وبين جودة عملية التدقيق".

| رقم مسلسل | الأسئلة   | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|-----------|---|------------|-------|-------|-----------|----------------|
|           |   | 5          | 4     | 3     | 2         | 1              |
| 23        | يجب أن يتوافر لدى مراجع الحسابات الإستقلالية في العمل، والنزاهة، والموضوعية   |            |       |       |           |                |
| 24        | وجود علاقة شخصية بين مدقق الحسابات وإدارة الشركة يؤثر سلباً على استقلاليته، وبالتالي على جودة أداء عملية المراجعة.  |            |       |       |           |                |
| 25        | يجب عدم إقامة علاقات مالية بين المراجع وإدارة المنشأة أو قبول هدايا ذات أهمية من المنشأة.   |            |       |       |           |                |
| 26        | قيام مكتب المراجعة بتقديم بعض الخدمات الإستشارية لعميل المراجعة وتعبئة الإقرار الضريبي يؤثر سلباً على جودة عملية التدقيق.   |            |       |       |           |                |
| 27        | إن طول الفترة الزمنية التي يبقى فيها المراجع مرتبطاً بالعميل يؤدي إلى إقامة علاقات شخصية بين المراجع والإدارة مما يؤثر سلباً على جودة عملية التدقيق.                                    |            |       |       |           |                |
| 28        | يوجد علاقة طردية بين نسبة الأتعاب التي يتقاضاها مراجع الحسابات من العميل، وبين جودة أدائه في عملية التدقيق.   |            |       |       |           |                |
| 29        | يجب تبني نظاماً لتحديد الأتعاب يكون مفروضاً من جهة رقابية معينة، ويكون مبنياً على أساس عدد ساعات العمل التي يقضيها المراجع في تنفيذ مهمته، ونوعية العمل ومن ثم تحديد تكلفة ساعات العمل. |            |       |       |           |                |
| 30        | إن تخفيض المراجع لأتعابه بهدف الحصول على أكبر عدد من العملاء يؤثر سلباً على جودة أعمال التدقيق  |            |       |       |           |                |
| 31        | عدم وجود طريقة علمية لتحديد أتعاب مراجع الحسابات وتلقي قبولاً عاماً من المراجع والعميل، وترك ذلك للمساومة بين الطرفين يؤثر سلباً على جودة أعمال التدقيق.                                |            |       |       |           |                |

د - المحور الرابع: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، وبين جودة الأداء في عملية المراجعة".

| رقم مسلسل | الأسئلة   | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|-----------|---|------------|-------|-------|-----------|----------------|
|           |   | 5          | 4     | 3     | 2         | 1              |
| 32        | مدى متانة وسلامة نظام الرقابة الداخلي للعميل محل المراجعة. يؤثر على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة.  |            |       |       |           |                |
| 33        | قيام فريق المراجعة بفحص ودراسة وتقييم شامل لنظام الرقابة الداخلي لعملائه يؤثر على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة.                            |            |       |       |           |                |
| 34        | صعوبة عملية المراجعة، ودرجة التعقيدات المصاحبة لها. تؤثر سلباً على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة .  |            |       |       |           |                |
| 35        | إستخدام وسائل تقنية، وأساليب حديثة في إتخاذ أعمال المراجعة. تؤثر إيجاباً على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة.                                 |            |       |       |           |                |
| 36        | إستخدام فريق عمل المراجعة للأساليب الإحصائية عند تنفيذ مهمة المراجعة. يؤثر إيجاباً على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة.                       |            |       |       |           |                |
| 37        | الإتصال مع مدقق الحسابات السابق قبل قبول المهمة.  |            |       |       |           |                |
| 38        | إجراء عملية تخطيط منظمة لكل مهمة تدقيق على حدة وتتضمن متطلبات الموظفين، وجدول أعمال التدقيق.  |            |       |       |           |                |
| 39        | وجود سياسات وإجراءات تتضمن تنفيذ العاملين لمهمة المراجعة وفقاً للمعايير والمتطلبات المهنية.   |            |       |       |           |                |
| 40        | قيام مكتب التدقيق بتحديد إجراءات وتعليمات محددة لمنع إغفال أية خطوة من خطوات المراجعة المحددة وفقاً لبرنامج التدقيق المحدد                  |            |       |       |           |                |
| 41        | تقدير الوقت اللازم والمناسب لإنجاز مهمة التدقيق بما يتلائم مع طبيعة المهمة.   |            |       |       |           |                |
| 42        | وجود سياسات وإجراءات لضمان إختيار المراجع المناسب لتنفيذ المهمة.  |            |       |       |           |                |
| 43        | تزويد مكتب المراجعة لعملائه بالنشرات والتعميمات والتعديلات الصادرة من الوزارات المختصة، والهيئات المهنية والتي قد تؤثر على الحسابات.        |            |       |       |           |                |
| 44        | الزيارات المتكررة من قبل مراجع الحسابات لموقع العميل  |            |       |       |           |                |
| 45        | توثيق عملية متابعة ومراجعة التقارير، وأوراق العمل والنتائج التي تم التوصل إليها من قبل المراجع، وذلك بالتوقيع أو تعبئة نماذج وقوائم معينة.  |            |       |       |           |                |
| 46        | إلتزام المراجع بإتمام عملية المراجعة وتقديم التقرير حسب الوقت والتاريخ المحدد لها.  |            |       |       |           |                |
| 47        | قيام مراجع الحسابات بقبول أي عملية مراجعة في حين لا يستطيع هو أو أفراد مكتبه من إتمامها بدرجة مقبولة سوف يؤثر سلباً على جودة أعمال التدقيق. |            |       |       |           |                |

هـ- المحور الخامس: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دور المنظمات والجمعيات المهنية في الإشراف والرقابة على المهنة، وبين الجودة في أداء عملية المراجعة".

| رقم مسلسل | الأسئلة   | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|-----------|---|------------|-------|-------|-----------|----------------|
|           |   | 5          | 4     | 3     | 2         | 1              |
| 48        | إهتمام المنظمات المهنية بالتطوير الدائم والمستمر لمهنة المراجعة يؤدي إلى جودة أداء عملية المراجعة.  |            |       |       |           |                |
| 49        | وجود التزام قانوني من قبل الجمعيات المهنية يلزم مكاتب المراجعة بضرورة إتباع نظام خاص لرقابة جودة أعمال التدقيق.   |            |       |       |           |                |
| 50        | فرض عقوبات ومخالفات قانونية في حالة مخالفة مكاتب المراجعة لمعايير جودة التدقيق والمفروضة من قبل الجمعيات المهنية.   |            |       |       |           |                |
| 51        | وجود سياسات مفروضة من قبل الجمعيات المهنية تلزم العاملين بمكاتب التدقيق بالتعليم المستمر، وتنمية القدرات والمهارات الخاصة بهم.                              |            |       |       |           |                |
| 52        | ضرورة تصنيف مكاتب المراجعة من قبل الجمعيات المهنية إلى فئات معينة بحيث يأخذ في الاعتبار الحد الأدنى لمستوى الجودة المطلوبة.                                 |            |       |       |           |                |
| 53        | يجب إلزام مكاتب المراجعة من قبل الجمعيات المهنية بإنشاء قسم خاص لديها يعني بالرقابة على جودة أعمال التدقيق.   |            |       |       |           |                |
| 54        | ضرورة قيام الجمعيات المهنية بتوفير الكتب والإرشادات والنشرات المتعلقة بأمر المحاسبة والتدقيق ومنها ما يختص بأعمال الجودة.                                   |            |       |       |           |                |
| 55        | دور المنظمات والجمعيات المهنية الفعال في التدريب والتأهيل المستمر للمراجع بما يكفل تحقيق أعلى المستويات من الجودة في أعمال التدقيق.                         |            |       |       |           |                |
| 56        | يجب تطبيق فحص أداء مكاتب المراجعة بواسطة بعضها البعض Peer Review (مراجعة النظير)، حيث يتم فحص أداء المكتب من قبل مكتب آخر وكما هو متبع في الولايات المتحدة. |            |       |       |           |                |

مع جزيل الشكر والتقدير

الباحث

### ملحق رقم 3

أسماء المحكمين للإستبيان:

| الرقم | الإسم                | الوظيفة  | جهة العمل             |
|-------|----------------------|--|-----------------------|
| 1-    | د. سالم عبدالله حلس  | - نائب الرئيس للشئون الإدارية<br>- عضو هيئة تدريسية<br>- مشرف على طلاب الماجستير في الدراسات العليا          | الجامعة الإسلامية-غزة |
| 2-    | د. علي عبدالله شاهين | - مساعد نائب الرئيس للشئون الإدارية<br>- عضو هيئة تدريسية<br>- مشرف على طلاب الماجستير في الدراسات العليا    | الجامعة الإسلامية-غزة |
| 3-    | د. عصام البحصي       | - رئيس وحدة البحوث والدراسات التجارية.<br>- عضو هيئة تدريسية<br>- مشرف على طلاب الماجستير في الدراسات العليا | الجامعة الإسلامية-غزة |
| 4-    | د. يوسف محمود جربوع  | - أستاذ مراجعة الحسابات المشارك<br>- مشرف على طلاب الماجستير في الدراسات العليا                              | الجامعة الإسلامية-غزة |
| 5-    | د. ماجد الفرا        | - عضو هيئة تدريسية<br>- مشرف على طلاب الماجستير في الدراسات العليا   | الجامعة الإسلامية-غزة |
| 6-    | د. نافذ بركات        | - عضو هيئة تدريسية   | الجامعة الإسلامية-غزة |